Title_E21.qxd 20/06/2001 11:08 AM Page 1

ST/ESA/PAD/SER.E/21

Департамент по экономическим и социальным вопросам

Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами

Организация Объединенных Наций
Нью-Йорк, 2001 год

ПРИМЕЧАНИЕ

Условные обозначения документов Организации Объединенных Наций состоят из прописных букв и цифр. Когда такое обозначение встречается в тексте, оно служит указанием на соответствующий документ Организации Объединенных Наций.

Употребляемые обозначения и изложение материала в настоящем издании не означают выражения со стороны Секретариата Организации Объединенных Наций какого бы то ни было мнения относительно правового статуса любой страны или территории или их властей, или относительно делимитации их границ.

ST/ESA/PAD/SER.E/21

Издание Организации Объединенных Наций
В продаже под № R.01.XVI.2

СОДЕРЖАНИЕ

Стр.

Введение vii

A. Происхождение Типовой конвенции Организации Объединенных Наций vii

B. Исторические условия разработки Типовой конвенции Организации Объединенных Наций xv

C. Обоснование и значение Типовой конвенции Организации Объединенных Наций xx

D. Обоснование и методика пересмотра Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в 1999 году xxii

Часть первая

Статьи Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами

Глава

Резюме Конвенции 3

Заглавие и преамбула 5

I. Сфера применения Конвенции (*статьи 1–2*) 7

II. Определения (*статьи 3–5*) 8

III. Налогообложение доходов (*статьи 6–21*) 13

IV. Налогообложение капитала (*статья 22*) 29

V. Методы ликвидации двойного налогообложения (*статья 23*) 30

VI. Специальные положения (*статьи 24–27*) 32

VII. Заключительные положения (*статьи 28–29*) 36

Стр.

Часть вторая

Комментарии к статьям Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами

КОММЕНТАРИИ К ГЛАВЕ I. СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ КОНВЕНЦИИ 39

Статья 1. Охватываемые лица 39

Статья 2. Охватываемые Конвенцией налоги 48

КОММЕНТАРИИ К ГЛАВЕ II. ОПРЕДЕЛЕНИЯ 51

Статья 3. Общие определения 51

Статья 4. Резидент 56

Статья 5. Постоянное представительство 65

КОММЕНТАРИИ К ГЛАВЕ III. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ 89

Статья 6. Доход от недвижимого имущества 89

Статья 7. Прибыль предприятия 92

Статья 8. Морские перевозки, внутренний водный транспорт и воздушный транспорт 121

Статья 9. Ассоциированные предприятия 131

Статья 10. Дивиденды 137

Статья 11. Проценты 156

Статья 12. Роялти 174

Статья 13. Прирост капитала 188

Статья 14. Услуги независимых подрядчиков 201

Статья 15. Услуги лиц наемного труда 205

Статья 16. Директорское вознаграждение и вознаграждение высших должностных лиц 210

Статья 17. Артисты и спортсмены 212

Статья 18. Пенсии и выплаты по социальному страхованию 217

Статья 19. Государственная служба 232

Статья 20. Учащиеся 237

Статья 21. Прочие доходы 242

Стр.

КОММЕНТАРИЙ К ГЛАВЕ IV. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КАПИТАЛА 248

Статья 22. Капитал 248

КОММЕНТАРИЙ К ГЛАВЕ V. МЕТОДЫ ЛИКВИДАЦИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ 251

Статья 23. Методы ликвидации двойного налогообложения 251

КОММЕНТАРИИ К ГЛАВЕ VI. СПЕЦИАЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ 284

Статья 24. Недискриминация 284

Статья 25. Процедура взаимного согласования 308

Статья 26. Обмен информацией 336

Статья 27. Члены дипломатических миссий и консульские работники 362

КОММЕНТАРИИ К ГЛАВЕ VII. ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ 365

Статья 28. Вступление в силу 365

Статья 29. Прекращение действия 365

ВВЕДЕНИЕ

А. Происхождение Типовой конвенции Организации Объединенных Наций

1. Желательность содействия расширению притока иностранных инвестиций в развивающиеся страны в условиях, являющихся политически приемлемыми и экономически и социально выгодными, часто подтверждается в резолюциях Генеральной Ассамблеи, Экономического и Социального Совета Организации Объединенных Наций и Конференции Организации Объединенных Наций по торговле и развитию. Страны — участницы Парижской конференции по международному экономическому сотрудничеству, состоявшейся в 1963–1964 годах, признали, что приток иностранных частных капитала и инвестиций играет важную дополняющую роль в процессе экономического развития, в частности посредством передачи развивающимся странам ресурсов, управленческого и административного опыта и технологии, увеличения производственного потенциала и расширения занятости в этих странах, а также создания экспортных рынков.

2. Увеличение притока инвестиций из развитых в развивающиеся страны в значительной степени зависит от того, что именуется международным инвестиционным климатом. Важным компонентом такого климата является предупреждение или ликвидация международного двойного налогообложения — то есть взимания двумя или более государствами аналогичных налогов на одних и тех же основаниях с одного и того же налогоплательщика, — что имеет вредные последствия для обмена товарами и услугами, а также для движения капитала и лиц. В общих чертах на сегодняшний день к общим задачам двусторонних налоговых конвенций можно отнести полную защиту налогоплательщиков от двойного налогообложения (как прямого, так и косвенного) и предупреждение пагубного воздействия, которое налогообложение может оказывать на свободный поток международных торговли и инвестиций и передачу технологии. Они также имеют целью предупреждение дискриминации между налогоплательщиками в международной области и обеспечение разумного элемента правовой и финансовой определенности в качестве основы, на которой могут осуществляться международные операции. На основе этого налоговые договоры должны вносить свой вклад в содействие достижению целей развития в развивающихся

странах. Кроме того, такие договоры направлены на укрепление сотрудничества между налоговыми органами в области исполнения своих обязанностей.

3. Существенный прогресс в деле ликвидации двойного налогообложения был достигнут с помощью односторонних мер по освобождению от налогов и особенно с помощью двусторонних налоговых конвенций, которые появились с 60-х годов, став заметной чертой межгосударственных экономических отношений. Однако до 1965 года между развитыми и развивающимися странами было заключено лишь сравнительно небольшое число договоров, что, вероятно, объяснялось тем фактом, признанным в 1965 году Комитетом по бюджетно-налоговым вопросам Организации экономического сотрудничества и развития, что «традиционные налоговые конвенции сами по себе не прельщали развивающиеся страны»[1]. По мнению Комитета, «существенным фактом попрежнему является то, что налоговые конвенции, которые страны — экспортеры капитала считают важными для расширения торговли и инвестиций между ними и которые могли бы также способствовать установлению более тесных экономических отношений между развивающимися странами и странами — экспортерами капитала, не вносят в этом отношении достаточного вклада… Существующие договоры между промышленно развитыми странами порой требуют, чтобы страна резиденции отказывалась от дохода. Тем не менее гораздо чаще от дохода отказывается именно страна источника. Подобная система не может равным образом соответствовать договорам между развивающимися и промышленно развитыми странами, поскольку потоки доходов в основном направляются из развивающихся стран в промышленно развитые страны, и отказ от дохода был бы односторонним. Наряду с этим в существующих налоговых конвенциях имеется много положений, занимающих законное место в конвенциях, заключенных между странами — экспортерами капитала и развивающимися странами»[2].

4. Желательность содействия заключению двусторонних налоговых договоров между развитыми и развивающимися странами признана Экономическим и Социальным Советом Организации Объединенных Наций, который в своей резолюции 1273 (XLIII), принятой 4 августа 1967 года, предложил Генеральному секретарю «создать специальную рабочую группу, состоящую из экспертов и налоговых специалистов, назначенных правительствами, но действующих в своем личном качестве,

---

[1] Organization for Economic Cooperation and Development: *Fiscal Incentives for Private Investment in Developing Countries: Report of the OECD Fiscal Committee* (Paris, 1965), para. 164.

[2] Ibid., paras. 163 and 165.

как из развитых, так и из развивающихся стран и достаточно представляющих различные районы и налоговые системы, с задачей изучить в консультации с заинтересованными международными учреждениями пути и средства способствовать заключению договоров по налогам между развитыми и развивающимися странами, включая формулирование надлежащим образом возможных руководящих установок и методов для использования в таких договорах по налогам, которые будут приемлемы для обеих групп стран, и полностью гарантировать их соответствующие интересы в области доходов». В соответствии с этой резолюцией Генеральный секретарь в 1968 году создал Специальную группу экспертов по налоговым договорам между развитыми и развивающимися странами в составе налоговых инспекторов и экспертов из развитых и развивающихся стран, назначенных в их личном качестве.

5. Группа экспертов завершила разработку основных принципов по заключению двусторонних договоров между развитыми и развивающимися странами за период 1968–1977 годов в ходе семи совещаний, на которых присутствовали члены Группы из Аргентины, Бразилии, Ганы, Израиля, Индии, Нидерландов, Норвегии, Пакистана, Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии, Соединенных Штатов Америки, Судана, Туниса, Турции, Федеративной Республики Германии, Филиппин, Франции, Чили, Швейцарии, Шри-Ланки и Японии. На этих совещаниях присутствовали также наблюдатели из Австрии, Бельгии, Венесуэлы, Испании, Мексики, Нигерии, Республики Корея, Свазиленда и Финляндии и из следующих международных организаций: Международного валютного фонда, Международной налоговой ассоциации, Организации экономического сотрудничества и развития, Организации американских государств и Международной торговой палаты. Эти основные принципы содержатся в «Руководстве по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами»[3]. Согласно резолюции 1541 (XLIX) Экономического и Социального Совета основные принципы должны стать «важной формой технической помощи для заключения будущих соглашений».

6. На седьмом совещании Группы экспертов ее внимание было обращено на тот факт, что Группа видных деятелей, назначенная в 1974 году Генеральным секретарем во исполнение резолюции 1721 (LIII) Экономического и Социального Совета, в своем докладе Генеральному секретарю заявила, что «если работа Группы экспертов по налоговым договорам приведет к выработке типовых положений этих договоров,

[3] United Nations publication, Sales No. E.79.XVI.3.

оставив для обсуждения в каждом конкретном случае лишь небольшое число статей, то эти положения фактически будут представлять собой международное соглашение о налогообложении, что… [по мнению Группы видных деятелей] и является конечной целью»[4].

7. Группа экспертов высказала мнение о том, что в предстоящее десятилетие подготовка всемирного многостороннего налогового соглашения, рекомендованного Группой видных деятелей, не представляется возможной, однако, признавая серьезный и неотложный характер многих отмеченных ею вопросов, согласилась с тем, что эти вопросы необходимо рассматривать в рамках соответствующей системы двусторонних налоговых договоров. Таким образом, по мнению Группы экспертов, представляется целесообразным, чтобы компетентные органы Организации Объединенных Наций обратились к государствам-членам с настоятельным призывом как можно скорее приступить к разработке политики по заключению таких договоров. В связи с этим Группа экспертов изъявила готовность рассмотреть проект типовой двусторонней конвенции между развитыми и развивающимися странами на основе уже разработанных Группой основных принципов, который Секретариат Организации Объединенных Наций, возможно, пожелает подготовить в качестве последующих мер по итогам работы Группы на ее первых семи совещаниях.

8. В своем докладе на первой очередной сессии Экономического и Социального Совета 1978 года о работе Группы экспертов на ее седьмом совещании Генеральный секретарь выразил мнение о том, что «завершение разработки типовой двусторонней конвенции для возможного ее использования развитыми и развивающимися странами является логическим следствием работы, проделанной Группой экспертов по разработке руководящих принципов, и, кроме этого, соответствует рекомендации Группы видных деятелей о том, чтобы «двусторонние налоговые договоры были, насколько это возможно, единообразны, с тем чтобы подготовить почву для международного налогового соглашения» (см. документ E/1978/36, пункт 15). На этой сессии Экономический и Социальный Совет принял решение 1978/14, в котором одобрил вышеизложенную позицию Генерального секретаря и обратился к Группе экспертов с просьбой «завершить рассмотрение ею проекта типовой двусторонней конвенции на ее восьмом совещании в 1979 году».

9. В связи с этим Секретариат Организации Объединенных Наций подготовил проект типовой конвенции (ST/SG/AC.8/L.29), вклю-

---

[4] *The Impact of Multinational Corporations on Development and on International Relations* (United Nations publication, Sales No. E.74.II.A.5), p. 92.

чающий статьи, воспроизводящие основные принципы, сформулированные Группой экспертов, а также комментарии к ним, отражающие мнения членов Группы, высказанные на ее различных совещаниях, и, кроме того, содержащий, где необходимо, комментарии к статьям Типовой конвенции Организации экономического сотрудничества и развития об избежании двойного налогообложения доходов и капитала 1977 года, в дальнейшем именуемой Типовой конвенцией ОЭСР. Следует напомнить, что при подготовке вышеупомянутых основных принципов Группа экспертов решила использовать Типовую конвенцию ОЭСР в качестве основного справочного текста, с тем чтобы воспользоваться накопленным техническим опытом, воплощенным в этой Конвенции и комментариях к ней, а также из практических соображений, связанных с тем фактом, что эта Конвенция используется странами — членами ОЭСР при ведении переговоров о заключении налоговых договоров не только друг с другом, но и с развивающимися странами. В то же время Группа вполне сознавала, что Типовая конвенция ОЭСР не может обладать презумпцией правильности и что при принятии решений Группа никоим образом не должна руководствоваться текстом ОЭСР.

10. Группа экспертов рассмотрела проект Типовой конвенции Организации Объединенных Наций на своем восьмом совещании, состоявшемся в Женеве 10–21 декабря 1979 года, и приняла окончательный текст Конвенции и комментариев к ней. В 1980 году Организация Объединенных Наций опубликовала *Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами*, которой в 1979 году предшествовала публикация *Руководства по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами*. В своей резолюции 1980/13 от 28 апреля 1980 года Экономический и Социальный Совет переименовал Группу экспертов в «Специальную группу экспертов по международному сотрудничеству в области налогообложения». В настоящее время в состав Группы экспертов входят двадцать пять членов: десять из развитых стран и пятнадцать — из развивающихся стран и стран с переходной экономикой.

11. В 90-х годах Специальная группа экспертов по международному сотрудничеству в области налогообложения признала, что в международном экономическом, финансовом и налоговом климате произошли существенные изменения. Кроме того, появились новые финансовые инструменты, механизмы трансфертного ценообразования, возросло число налоговых убежищ и усилилась глобализация, что влияет на международные экономические отношения, и в 1992, 1994, 1995 и

1997 годах были произведены последовательные пересмотры и обновления Типовой конвенции ОЭСР. Соответственно, на восьмом совещании Группы экспертов, состоявшемся в Женеве в декабре 1997 года, была создана целевая группа в составе пяти членов и четырех заместителей для осуществления пересмотра и обновления *Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами* и *Руководства по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами*.

12. Соответственно, после седьмого (Женева, 11–15 декабря 1995 года) и восьмого (Женева, 15–19 декабря 1997 года) совещаний и совещаний целевой группы (Нью-Йорк, 9 и 10 декабря 1998 года и Амстердам, 22–25 марта 1999 года) Группа экспертов рассмотрела предложенные ее членами поправки к статьям *Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами* и к комментариям к ней. Эти поправки были сведены в проект пересмотренной Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, который был представлен на девятом совещании Группы экспертов, состоявшемся в Нью-Йорке 3–7 мая 1999 года. Группа экспертов приняла пересмотренную *Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами* с редакционными изменениями. Полученные от членов Группы экспертов замечания и предложения по этим изменениям были изучены Руководящим комитетом на его совещании, состоявшемся в Нью-Йорке 12–14 апреля 2000 года. На этом совещании присутствовали г-н Антонио Уго Фигероа (Аргентина), назначенный Председателем, г-н Майер Габей (Израиль), г-н Нуреддин Бенсуда (Марокко), г-н Майк Уотерс (Соединенное Королевство) и г-н Мордехай С. Фэйнберг (Соединенные Штаты). Секретариат представляли г-н Абдель Хамид Буаб, Секретарь, и г-н Суреш Шенде, помощник Секретаря Группы экспертов. Руководящий комитет принял окончательный текст Типовой конвенции Организации Объединенных Наций с внесенными в нее поправками на основе консенсуса. Было решено, что пересмотренный вариант Типовой конвенции Организации Объединенных Наций будет опубликован после внесения в нее редакционных изменений. Таким образом, Группа экспертов, целевая группа и Руководящий комитет под общим руководством и контролем со стороны г-на Абдель Хамида Буаба — ответственного сотрудника Сектора по вопросам государственных финансов и развития частного сектора Департамента по экономическим и социальным вопросам Организации Объединенных Наций и Секретаря

Специальной группы экспертов при содействии г-на Суреш Шенде — межрегионального консультанта по вопросам мобилизации ресурсов и помощника Секретаря Группы экспертов осуществили пересмотр и обновление Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами. Руководящий комитет выразил признательность г-ну Абдель Хамиду Буабу за его знания, руководство и опыт по ведению переговоров, которые способствовали успешному осуществлению пересмотра Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами.

13. Основные цели пересмотра Типовой конвенции Организации Объединенных Наций заключались в том, чтобы учесть изменения, происшедшие с 1980 года в области глобализации торговли и инвестиций и в международной налоговой политике развитых и развивающихся стран.

14. Процесс пересмотра и обновления Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами был начат в 1995 году и завершился в 1999 году на девятом совещании Группы экспертов. На девятом совещании присутствовали следующие члены Группы: Антонио Уго Фигероа (Аргентина), Ираси Кайан (Бразилия), Аделаид Нар (Буркина-Фасо), Юкан Ван (Китайская Народная Республика), Абдула Камара (Кот-д'Ивуар), Мона М. А. Кассем (Египет), Хиллел Скурник (Финляндия), Хельмут Краббе (Германия), Сет Е. Теркпер (Гана), Рави Кант (Индия), Арие Соелендро (Индонезия), Майер Габей (Израиль), Уильям У. Адлер (Ямайка), Карина Перес Дельгадильо (Мексика), Абделали Бенбрик (Марокко), Эрнст Бандерс (Нидерланды), Атеф Алаунех (власти Палестины), Мария Пастор (Испания), Даниель Лути (Швейцария), Джон Брайан Шеферд (Соединенное Королевство) и Мордехай С. Фейнберг (Соединенные Штаты Америки).

Члены группы из Франции, Японии, Нигерии и Пакистана на совещании не присутствовали.

15. На совещании присутствовали следующие наблюдатели:

a) Кен Аллен (Австралия), Клодин Девийе (Бельгия), Карлос дос Сантос Алмейда (Бразилия), Сандра Бенедетто (Чили), Шубинь Му (Китайская Народная Республика), Марселин-Эдгар Мебале (Габон), Дьедонне Будду (Габон), Виджай Матхур (Индия), Бра-

хим Кеттани (Марокко), Игорь Юрьевич Носков (Российская Федерация), Бабу Нгом (Сенегал), Майк Уотерс (Соединенное Королевство);

b) Жак Сассевиль (ОЭСР), Джеффри П. Оуэнс (ОЭСР), Виллем Ф. Дж. Вийнен (Международное бюро налоговой документации), Франсиско Алфредо Гарсиа Пратц (Университет Валенсии, Испания), Маркус В. Фёллми (Международная торговая палата), Стивен Р. Кроу (Международная ассоциация президентов университетов, Соединенные Штаты Америки).

16. Группа единогласно избрала Антонио Уго Фигероа и Хиллел Скурник Председателем и Докладчиком, соответственно. Ответственный сотрудник Сектора по вопросам государственных финансов и развития частного сектора г-н Абдель Хамид Буаб выполнял функции Секретаря, а межрегиональный консультант по вопросам мобилизации ресурсов г-н Суреш Шенде и г-н Поль Макдэниель действовали в качестве помощника Секретаря и координатора, соответственно.

17. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций представляет собой компромисс между принципом источника и принципом резиденции, хотя в ней придается больший вес принципу источника, чем это имеет место в Типовой конвенции ОЭСР. В качестве соотносящихся с принципом налогообложения у источника статьи Типовой конвенции строятся на признании страной источника того, что: *a*) налогообложение доходов от иностранного капитала будет осуществляться с учетом расходов, связанных с получением дохода от прибыли, с тем чтобы налогообложение доходов осуществлялось на базе нетто; *b*) налогообложение не должно быть слишком высоким, чтобы не препятствовать инвестициям; и *c*) оно будет учитывать надлежащее разделение поступлений со страной, предоставляющей капитал. Кроме того, в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воплощена идея о том, что для страны постоянного местопребывания было бы целесообразным расширить меры по освобождению от двойного налогообложения путем либо зачета налога, уплаченного за рубежом, либо освобождения, как это предусмотрено в Типовой конвенции ОЭСР.

18. При использовании Типовой конвенции Организации Объединенных Наций любая страна должна учитывать тот факт, что взаимосвязь между иностранными договорами и внутренним правом может различаться в зависимости от страны и что важно учитывать взаимосвязь между налоговыми договорами и внутренним правом. Налоговые договоры касаются налоговых правил, действующих на основании

внутреннего налогового законодательства договаривающихся государств, путем определения, какое из договаривающихся государств будет обладать юрисдикцией для применения в отношении той или иной статьи дохода своего национального налогового законодательства и на каких условиях и при каких ограничениях оно может это сделать. В результате страны, желающие начать переговоры о заключении двустороннего налогового договора, должны тщательно проанализировать применимые положения своего внутреннего налогового законодательства для оценки изменений, которые могут потребоваться в случае применения такого договора.

19. Можно также отметить, что, в свою очередь, внутреннее налоговое законодательство влияет на содержание двусторонних налоговых договоров. Так, например, несмотря на наличие в рамках ОЭСР общего согласия с принципами, воплощенными в Типовой конвенции ОЭСР, и на то, что большинство действующих двусторонних налоговых договоров в целом соответствуют ей, нередко эти договоры существенно отличаются друг от друга, что объясняется различием между внутренним законодательством разных договаривающихся государств.

B. Исторические условия разработки Типовой конвенции Организации Объединенных Наций

20. Типовой закон Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами является частью продолжающихся международных усилий по ликвидации двойного налогообложения. Эти усилия были начаты Лигой Наций и продолжены Организацией европейского экономического сотрудничества (в настоящее время — Организация экономического сотрудничества и развития, ОЭСР) и на региональных форумах, а также в рамках Организации Объединенных Наций и в целом нашли конкретное выражение в ряде типовых двусторонних налоговых конвенций или проектов таких конвенций.

21. В 1921 году Лига Наций, действуя через свой Финансовый комитет, в ответ на призыв Брюссельской международной финансовой конференции 1920 года к принятию мер по ликвидации двойного налогообложения поручила группе в составе четырех экономистов (из Италии, Нидерландов, Соединенного Королевства и Соединенных Штатов Америки) подготовить исследование по экономическим аспектам международного двойного налогообложения.

22. В 1922 году Финансовый комитет Лиги Наций предложил группе из семи высокопоставленных налоговых инспекторов (из Бельгии, Италии, Нидерландов, Соединенного Королевства, Франции, Чехословакии и Швейцарии) изучить административные и практические аспекты международного двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов в международных операциях. В 1925 году в состав этой группы были включены должностные лица из Аргентины, Венесуэлы, Германии, Польши и Японии. В 1927 году в состав группы вошел представитель Соединенных Штатов Америки. В ходе сессий 1923–1927 годов группа подготовила проекты двусторонних конвенций об избежании двойного налогообложения в специальной области прямых налогов, касающейся подоходных и имущественных налогов, Двусторонней конвенции об избежании двойного налогообложения в специальной области налогов на наследство, Двусторонней конвенции об административной помощи в вопросах налогообложения и Двусторонней конвенции о [судебной] помощи в сборе налогов. Эти конвенции и комментарии к ним были направлены различным правительствам, государствам — членам и нечленам Лиги, которым было предложено направить своих представителей для их обсуждения на Генеральном совещании правительственных экспертов. На этом совещании, состоявшемся в Женеве в октябре 1928 года, присутствовали представители 27 стран.

23. В 1929 году в соответствии с рекомендацией Генерального совещания правительственных экспертов Совет Лиги Наций создал постоянный Фискальный комитет. Этот Комитет уделял большое внимание вопросу формулирования для налоговых целей правил распределения предпринимательского дохода предприятий, действующих в нескольких государствах. В рамках этой деятельности был сформулирован проект Конвенции о распределении предпринимательского дохода между государствами в целях налогообложения сначала на совещаниях подкомитета, состоявшихся в Нью-Йорке и Вашингтоне под эгидой Американской секции Международной торговой палаты, а затем на совещании Фискального комитета полного состава в июне 1935 года. Проект Конвенции был пересмотрен Фискальным комитетом в июне 1935 года[5].

24. В 1940 году Фискальный комитет провел совещание подкомитета в Нидерландах для обзора прогресса, достигнутого в области налоговых договоров после Генерального совещания правительственных экспертов 1928 года. Вскоре после этого он приступил к объединению

[5] Подробнее см. Mitchell B. Carroll, *Global Perspectives of an International Tax Lawyer* (Hicksville, New York, Exposition Press, 1978). Г-н Кэррол был Председателем Комитета по бюджетно-налоговым вопросам Лиги Наций и Президентом Международной налоговой ассоциации.

типовых конвенций 1928 года и проекта Конвенции 1935 года. Результаты его работы были рассмотрены на Региональной конференции по вопросам налогообложения, созванной в июне 1940 года в Мехико, а затем созванной повторно в июле 1943 года также в Мехико при участии представителей Аргентины, Боливии, Венесуэлы, Канады, Колумбии, Мексики, Перу, Соединенных Штатов Америки, Уругвая, Чили и Эквадора. На второй Региональной конференции была принята Типовая двусторонняя конвенция об избежании двойного налогообложения дохода и Протокол к ней, а также Типовая двусторонняя конвенция об обеспечении взаимной административной помощи в области оценки и сбора прямых налогов и Протокол к ней.

25. В марте 1946 года Фискальный комитет Лиги Наций провел в Лондоне свою десятую сессию, на которой рассмотрел принятые в Мехико типовые двусторонние налоговые конвенции и внес в них изменения. Комитет отметил, что общая структура типовых конвенций, разработанных на десятой сессии, аналогична структуре принятых в Мехико типовых конвенций; был внесен ряд изменений в формулировку, а некоторые статьи были изъяты, поскольку содержали положения, уже имеющиеся в других статьях. Комитет отметил, что практически единственными статьями, в которых было существенное противоречие между мнениями, выраженными на совещании в Мехико в 1943 году, и мнениями, высказанными на лондонском совещании, были статьи, «касающиеся налогообложения процентов, дивидендов, роялти, ренты и пенсий». Комитет добавил, что он сознает, что положения, содержащиеся в типовых конвенциях 1943 года, для некоторых государств — например, в Латинской Америке — могут показаться более привлекательными, чем положения, одобренные на текущих сессиях Комитета, и что, по его мнению, «работа, проделанная в Мехико и Лондоне, может быть продуктивно проанализирована и продолжена сбалансированной группой налоговых инспекторов и экспертов как из стран — импортеров капитала, так и из стран — экспортеров капитала, а также из стран с передовой и менее развитой экономикой после того, как Организация Объединенных Наций возьмет на себя деятельность Лиги в области международных проблем»[6].

26. Именно на этой основе Экономический и Социальный Совет Организации Объединенных Наций в своей резолюции 2 (III) от 1 октября 1946 года создал Фискальную комиссию, которая «изучает финансовые проблемы, в частности их правовую, административную и техническую

[6] League of Nations, *Fiscal Committee: Report on the Work of the Tenth Session of the Committee, held in London from March 20th to 26th, 1946* (C.37.M37.1946.II.A), p. 8.

стороны, и дает о них Совету свои заключения». После того как в 1954 году Фискальная комиссия и ее Комитет по международным налоговым отношениям прекратили функционировать, центр деятельности в области международного налогообложения переместился в ОЕЭС.

27. Совет ОЕЭС 25 февраля 1955 года принял свою первую рекомендацию, касающуюся двойного налогообложения; впоследствии на основании этой рекомендации в марте 1956 года был создан Фискальный комитет ОЕЭС. В июле 1958 года Фискальному комитету было поручено подготовить проект конвенции об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, а также конкретные предложения об осуществлении этой конвенции. По мнению Фискального комитета, «со времени деятельности Лиги Наций огромное значение Типовой конвенции получило всеобщее признание не только национальных властей, но и самих налогоплательщиков»[7].

28. В период 1958–1961 годов Фискальный комитет подготовил четыре доклада, опубликованных под заголовком «Ликвидация двойного налогообложения», в которых Комитет предложил в целом 25 статей. После преобразования в сентябре 1961 года ОЕЭС в Организацию экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) мандат Фискального комитета был подтвержден; впоследствии Комитет согласился с целым рядом новых статей, и все статьи были включены в доклад под заглавием «Проект конвенции об избежании двойного налогообложения доходов и капитала», опубликованный в 1963 году.

29. В июле 1963 года ОЭСР, признавая, что усилия по ликвидации двойного налогообложения в отношениях между странами-членами не должны ограничиваться регулярным налогообложением доходов и капитала, поручила Фискальному комитету разработать проект конвенции, которая предусматривала бы способы урегулирования на единообразной основе наиболее общих проблем двойного налогообложения имущества и наследства. «Проект конвенции об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на имущество и наследство» был опубликован в 1966 году.

30. В 1967 году Фискальный комитет, переименованный в 1971 году в Комитет по бюджетно-налоговым вопросам, приступил к пересмотру «Проекта конвенции о двойном налогообложении» 1963 года.

---

[7] Organization for Economic Cooperation and Development: *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital: Report of the OECD Fiscal Committee* (Paris, 1963), p. 25, para. 49.

Такой пересмотр был признан необходимым с целью учета «опыта, накопленного странами-членами в области ведения переговоров о заключении новых конвенций или в области их практической работы», а также «изменений в системах налогообложения и расширения международных налоговых отношений, с одной стороны, и развития новых секторов предпринимательской деятельности и все более сложных организационных форм, используемых предприятиями для их международной деятельности, — с другой». Пересмотр «Проекта конвенции» 1963 года привел к опубликованию в 1977 году «Типовой конвенции об избежании двойного налогообложения доходов и капитала». Эта конвенция пересматривалась в 1992, 1994, 1995 и 1997 годах.

31. Как и в отношении «Проекта конвенции» 1963 года, Совет ОЭСР в рекомендации, основанной на предложении Комитета по бюджетно-налоговым вопросам и принятой 23 октября 1997 года, рекомендовал правительствам стран-членов «…прилагать усилия по заключению двусторонних конвенций о налогообложении доходов и капитала с этими странами-членами и, если необходимо, со странами — нечленами ОЭСР, с которыми они еще не заключали такие конвенции, пересматривать те существующие конвенции, которые, возможно, уже не отвечают насущным потребностям, а при заключении новых двусторонних конвенций или при пересмотре существующих двусторонних конвенций руководствоваться Типовой налоговой конвенцией, как это истолковывается в Комментариях к ней». Совет поручил Комитету по бюджетно-налоговым вопросам «периодически анализировать ситуации, в которых может иметь место двойное налогообложение, в свете опыта, накопленного странами-членами, и вносить соответствующие предложения по его устранению».

32. В середине 60-х годов Организация Объединенных Наций стала вновь проявлять интерес к проблеме двойного налогообложения в результате постоянного увеличения числа развивающихся государств-членов и в рамках своей деятельности, направленной на содействие притоку иностранных инвестиций в развивающиеся страны. Результатом такого возобновленного интереса стала деятельность, о которой говорится в разделе 1 [один], выше, и которая привела к подготовке Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

33. Меры, касающиеся двойного налогообложения, принимались также на региональном и субрегиональном уровнях. На региональном уровне Группа экспертов Латиноамериканской ассоциации свободной торговли (ЛАСТ) приняла в 1976 году критерии для избежания двойного налогообложения между ЛАСТ и странами-членами и странами за

пределами этого региона. На субрегиональном уровне Комиссия Картахенского соглашения в ноябре 1971 года приняла «Типовую конвенцию об избежании двойного налогообложения между странами-членами и другими странами за пределами Андского субрегиона», а также «Конвенцию об избежании двойного налогообложения в рамках Андской группы». Кроме того, в ноябре 1972 года Дания, Исландия, Норвегия, Финляндия и Швеция заключили Конвенцию об административной помощи в налоговых вопросах; в эту Конвенцию вносились поправки в 1973 и 1976 годах. Североевропейская конвенция о доходах и капитале, заключенная Данией, Исландией, Норвегией, Финляндией и Швецией в 1983 году, изменялась в 1987, 1989 и 1996 годах. В рамках Совета Европы на основе первого проекта, подготовленного Комитетом по бюджетно-налоговым вопросам, была разработана Конвенция о взаимной административной помощи в налоговых вопросах. Конвенция вступила в силу 1 апреля 1995 года.

C. Обоснование и значение Типовой конвенции Организации Объединенных Наций

34. Обоснование подготовки двусторонних налоговых конвенций было убедительно изложено Фискальным комитетом Лиги Наций следующим образом:

> «Реальная польза от существования проектов типовых договоров… заключалась в содействии устранению многих технических трудностей, встречающихся при [заключении налоговых договоров]. Эта процедура обладает двумя достоинствами: во-первых, поскольку в основе двусторонних соглашений лежит та или иная модель, она автоматически обеспечивает единообразие практики и законодательства, а во-вторых, поскольку она может быть изменена в любом заключенном двустороннем соглашении, она является достаточно гибкой, чтобы приспосабливаться к различным условиям в разных странах или в группах стран»[8].

35. Как и все типовые конвенции, «Типовая конвенция Организации Объединенных Наций» не имеет исковой силы. Ее положения не являются обязательными и, кроме того, не должны истолковываться как официальные рекомендации Организации Объединенных Наций. «Типовая конвенция Организации Объединенных Наций» предназначена, в

[8] League of Nations, *Fiscal Committee: Report to the Council on the Fifth Session of the Committee, held in Geneva from June 12th to 17th, 1935* (C.252.M.124.1935.II.A), Chapter II, Section B, para. 4.

первую очередь, для того, чтобы указать направление возможных подходов к разрешению встречающихся проблем, которые могут быть признаны приемлемыми обеими потенциальными договаривающимися сторонами. Ее целью является содействие заключению налоговых договоров путем устранения необходимости тщательного анализа и длительного обсуждения каждого вопроса ab origine по каждому из таких договоров. В сущности, при подготовке к ведению переговоров государство-участник, возможно, пожелает рассмотреть положения заключаемого с другим государством двустороннего договора о двойном налогообложении с целью ознакомления с договорной практикой этого государства и, в частности с уступками, которые оно предоставляло в прошлом. В ходе ведения двусторонних переговоров, разумеется, следует предусматривать возможность включения в договор положений, относящихся к особым ситуациям.

36. Если договаривающиеся стороны решат использовать в договоре формулировку, предложенную в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, то предполагается, что при толковании этой формулировки они также воспользуются соответствующим комментарием. Комментарии, которые могут оказаться весьма полезными при осуществлении договора, заключенного между договаривающимися сторонами, и при урегулировании любого связанного с ним спора, не предназначены для включения в качестве приложения к такому договору, текст которого сам по себе будет являться соглашением, имеющим обязательную юридическую силу.

37. Поскольку в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизведены многие статьи Типовой конвенции ОЭСР вместе с комментариями к ним, Группа экспертов в 1999 году приняла решение о том, что замечания и оговорки, в случае необходимости, будут указываться в соответствующих местах.

38. В отношении замечаний к комментариям Комитет по бюджетно-налоговым вопросам ОЭСР отметил, что они «иногда включаются по просьбе отдельных стран-членов, которые не могут согласиться с толкованием, приведенным в комментариях к соответствующей статье. Таким образом, эти замечания не свидетельствуют о каком-либо несогласии с текстом Конвенции, а лишь служат полезным указанием на то, каким образом эти страны будут применять положения рассматриваемой статьи»[9].

---

[9] Organization for Economic Cooperation and Development, *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital: Report of the Fiscal Committee* (Paris, 1977), para 27.

39. В настоящее время в том II Типовой конвенции ОЭСР включены замечания и оговорки, поясняющие позицию целого ряда стран, не являющихся членами ОЭСР, в отношении Типовой конвенции. В частности, отражена позиция следующих стран:

Аргентина	Беларусь	Бразилия	Вьетнам
Израиль	Китай	Латвия	Литва
Малайзия	Российская Федерация	Румыния	Словакия
Таиланд	Украина	Филиппины	Эстония
Южная Африка			

D. Обоснование и методика пересмотра Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в 1999 году

40. Через 19 лет после издания Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в 1980 году ряд ведущих департаментов высказались о необходимости пересмотра этого документа.

41. Значение изложенного в комментариях обсуждения вопросов, упомянутых в предыдущих пунктах, вряд ли можно переоценить. В комментариях не только поясняются причины, предопределившие принятие тех или иных конкретных формулировок текста статей Типовой конвенции, но и излагаются предложенные альтернативные формулировки, охватывающие нестандартные подходы к некоторым вопросам международного налогообложения, которые могут рассматриваться в ходе переговоров о заключении договора с целью учета особых обстоятельств, могущих возникнуть в экономических отношениях между теми или иными двумя странами. Тенденция к глобализации, а также ускорившиеся экономические и особенно технологические изменения означают, что для сохранения актуальности обсуждения эти вопросы в комментариях следует постоянно пересматривать и обновлять. Для выполнения этой задачи Группа экспертов единодушно рекомендовала периодически обновлять текст *Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами*.

42. Усиление акцента на международной торговле, о чем свидетельствует образование Всемирной торговой организации (ВТО), создает дополнительные стимулы для устранения других барьеров обмену товарами и услугами и международному движению капитала и лиц.

43. Появление стран с переходной экономикой, их вклад в мировую экономику и необходимость мобилизации этими странами внутренних финансовых ресурсов в целях развития предполагают значительные усилия в областях налоговой политики, налогового администрирования и международного налогообложения.

44. Необходимо, чтобы международные и региональные организации разрабатывали руководящие принципы, способствующие заключению налоговых договоров с целью поощрения либерализации и расширения торговли и социально-экономического роста. В своей резолюции 1980/13 от 28 апреля 1980 года Экономический и Социальный Совет признал важное значение международного сотрудничества для борьбы с уклонением от уплаты налогов и уходом от налогов в международных операциях в консультации с другими международными учреждениями.

45. Основными целями пересмотра Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в 1999 году являются разработка налоговых руководящих принципов либерализации и расширения торговли в целях высвобождения дополнительных ресурсов для устойчивого роста и содействия двусторонней координации в области налогообложения. В свете этих целей работа Группы отражает: i) пересмотры в 1992, 1994, 1995 и 1997 годах Типовой конвенции ОЭСР, которая по-прежнему лежит в основе многих положений Типовой конвенции Организации Объединенных Наций; ii) договорную практику развитых/развивающихся стран за последние годы, которая становится все сложнее; iii) знания в области налоговых договоров; и iv) замечания сторон, заключавших и применявших налоговые договоры на основании Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, и сторон — участниц международных торговых и коммерческих отношений с развивающимися странами.

46. Выражается надежда на то, что Типовая конвенция Организации Объединенных Наций будет способствовать заключению все большего числа двусторонних налоговых договоров не только между развитыми и развивающимися странами, но и между развивающимися странами. Выражается также надежда на то, что Типовая конвенция будет способствовать стандартизации положений таких договоров. Создание сети двусторонних налоговых договоров на основе общей модели станет важным шагом на пути к возможному заключению региональных или субрегиональных конвенций об избежании двойного налогообложения.

Часть первая

СТАТЬИ ТИПОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОРГАНИЗАЦИИ ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ОТНОШЕНИЯХ МЕЖДУ РАЗВИТЫМИ И РАЗВИВАЮЩИМИСЯ СТРАНАМИ

РЕЗЮМЕ КОНВЕНЦИИ

Заглавие и преамбула

ГЛАВА I
Сфера применения Конвенции

Статья 1 Охватываемые лица
Статья 2 Охватываемые налоги

ГЛАВА II
Определения

Статья 3 Общие определения
Статья 4 Резидент
Статья 5 Постоянное представительство

ГЛАВА III
Налогообложение доходов

Статья 6 Доход от недвижимого имущества
Статья 7 Прибыль предприятия
Статья 8 Морские перевозки, внутренний водный транспорт и воздушный транспорт (вариант А)
Статья 8 Морские перевозки, внутренний водный транспорт и воздушный транспорт (вариант В)
Статья 9 Ассоциированные предприятия
Статья 10 Дивиденды
Статья 11 Проценты
Статья 12 Роялти
Статья 13 Прирост капитала
Статья 14 Услуги независимых подрядчиков
Статья 15 Услуги лиц наемного труда
Статья 16 Директорское вознаграждение и вознаграждение высших должностных лиц
Статья 17 Артисты и спортсмены
Статья 18 Пенсии и выплаты по социальному страхованию (вариант А)

Статья 18 Пенсии и выплаты по социальному страхованию (вариант B)
Статья 19 Государственная служба
Статья 20 Учащиеся
Статья 21 Прочие доходы

ГЛАВА IV
Налогообложение капитала

Статья 22 Капитал

ГЛАВА V
Методы ликвидации двойного налогообложения

Статья 23A Метод освобождения
Статья 23B Метод зачета налога

ГЛАВА VI
Специальные положения

Статья 24 Недискриминация
Статья 25 Процедура взаимного согласования
Статья 26 Обмен информацией
Статья 27 Члены дипломатических миссий и консульские работники

ГЛАВА VII
Заключительные положения

Статья 28 Вступление в силу
Статья 29 Прекращение действия

ЗАГЛАВИЕ КОНВЕНЦИИ

Конвенция между (государством А) и (государством В), касающаяся налогов на доходы и капитал[10]

ПРЕАМБУЛА КОНВЕНЦИИ[11]

[10] Государства, желающие сделать это, могут воспользоваться широко распространенной практикой включения в заглавие ссылки либо на избежание двойного налогообложения либо на избежание двойного налогообложения и предупреждение уклонения от уплаты налогов.

[11] Преамбула Конвенции составляется в соответствии с конституционными процедурами Договаривающихся государств.

Глава I

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ КОНВЕНЦИИ

Статья 1

Охватываемые лица

Настоящая Конвенция применяется к лицам, являющимся резидентами одного или обоих из Договаривающихся государств.

Статья 2

Охватываемые налоги

1. Настоящая Конвенция применяется к налогам на доходы и капитал, взимаемым от имени Договаривающегося государства, его административно-территориальных образований, или местных органов власти независимо от порядка обложения ими.

2. Налогами на доходы и капитал считаются все введенные налоги на валовой доход, суммарный капитал либо на элементы дохода или капитала, включая налоги на прибыль от реализации путем отчуждения движимого или недвижимого имущества, налоги на общую сумму заработной платы и жалованья, выплачиваемую предприятиями, а также налоги на прирост капитала.

3. Существующими налогами, к которым применяется Конвенция, в частности, являются:

a) (в государстве A): .....

b) (в государстве B): .....

4. Конвенция применяется также к любым идентичным или в значительной степени аналогичным налогам, введенным после даты подписания Конвенции в дополнение к существующим налогам или вместо них. Компетентные органы Договаривающихся государств уведомляют друг друга о существенных изменениях, внесенных в их налоговое законодательство.

Глава II

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Статья 3

ОБЩИЕ ОПРЕДЕЛЕНИЯ

1. Для целей настоящей Конвенции, если по контексту не требуется иное:

a) термин «лицо» означает любое физическое лицо, компанию или любую другую совокупность лиц;

b) термин «компания» означает любое юридическое лицо или любое образование, которое для налоговых целей считается юридическим лицом;

c) термины «предприятие одного из Договаривающихся государств» и «предприятие другого Договаривающегося государства» означают, соответственно, предприятие, находящееся во владении резидента одного из Договаривающихся государств, и предприятие, находящееся во владении резидента другого Договаривающегося государства;

d) термин «международные перевозки» означает любую перевозку водным или воздушным транспортом, осуществляемую предприятием, фактический руководящий орган которого находится в одном из Договаривающихся государств, за исключением случаев, когда такой водный или воздушный транспорт используется исключительно для перевозок между различными пунктами в другом Договаривающемся государстве;

e) термин «компетентный орган» означает:

i) (в государстве A): .....

ii) (в государстве B): .....

f) термин «гражданин» означает:

i) любое физическое лицо, имеющее гражданство Договаривающегося государства;

ii) любое юридическое лицо, товарищество или объединение, существующий статус которых основан на законодательстве, действующем в Договаривающемся государстве.

2. В том что касается применения Конвенции в любое время Договаривающимся государством, любой термин, не определенный в Конвенции, если по контексту не требуется иное, имеет значение, придаваемое ему на тот момент на основании закона этого государства для целей налогов, к которым применяется Конвенция, причем любое значение на основании применимого налогового законодательства этого государства преобладает над значением, придаваемым термину на основании других законов этого государства.

Статья 4

Резидент

1. Для целей настоящей Конвенции термин «резидент одного из Договаривающихся государств» означает любое лицо, которое на основании законодательства этого государства подлежит налогообложению в этом государстве в силу домициля, постоянного местопребывания, места регистрации, места управления или любого другого критерия аналогичного характера, а также включает это государство и его любое административно-территориальное образование или местные органы власти. Вместе с тем данный термин не включает любое лицо, которое подлежит налогообложению в этом государстве лишь в отношении доходов от источников в этом государстве или от находящегося в нем капитала.

2. Если на основании положений пункта 1 физическое лицо является резидентом обоих Договаривающихся государств, его статус определяется следующим образом:

a) лицо считается резидентом лишь того государства, в котором у него есть принадлежащее ему постоянное место жительства; если оно обладает принадлежащим ему постоянным местом жительства в обоих государствах, то оно считается резидентом лишь того государства, с которым у него имеются более тесные личные и экономические связи (центр жизненно важных интересов);

b) если государство, в котором лицо имеет жизненно важные интересы, не может быть определено или если ни в одном из государств нет принадлежащего ему постоянного места жительства, лицо считается резидентом лишь того государства, в котором оно обычно проживает;

c) если лицо обычно проживает в обоих государствах или не проживает ни в одном из них, то оно считается резидентом лишь того государства, гражданином которого оно является;

d) если лицо является гражданином обоих государств или не имеет гражданства ни одного из них, компетентные органы Договаривающихся государств разрешают этот вопрос по взаимной договоренности.

3. Если на основании положений пункта 1 какое-либо лицо, кроме физического лица, является резидентом обоих Договаривающихся государств, то оно считается резидентом лишь того государства, в котором расположено место его фактического руководящего органа.

Статья 5

ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО

1. Для целей настоящей Конвенции термин «постоянное представительство» означает постоянное место расположения конторы, через которую осуществляется полная или частичная деятельность предприятия.

2. Термин «постоянное представительство» включает, в частности:

a) место управления;

b) отделение;

c) контору;

d) фабрику;

e) мастерскую;

f) рудник, нефтяную или газовую скважину, карьер или любое другое место добычи природных ресурсов.

3. Термин «постоянное представительство» включает также:

a) строительную площадку, строительный, монтажный или сборочный объект или связанную с ними надзорную деятельность, но лишь в том случае, если продолжительность работ, связанных с такой площадкой, объектом или деятельностью превышает шесть месяцев;

b) оказание услуг, включая консультативные услуги, предприятием с помощью сотрудников или прочего персонала, нанимаемого предприятием для этой цели, но лишь в том случае, если деятельность такого характера осуществляется (в рамках одного и того же или смежного проекта) в Договаривающемся государстве в течение периода или периодов, составляющих в совокупности за любой двенадцатимесячный срок свыше шести месяцев.

4. Независимо от предыдущих положений настоящей статьи термин «постоянное представительство» не включает:

a) использование объектов исключительно для цели хранения или демонстрации изделий или товаров, принадлежащих предприятию;

b) складирование запасов изделий или товаров, принадлежащих предприятию, исключительно для цели хранения или демонстрации;

c) складирование запасов изделий или товаров, принадлежащих предприятию, исключительно для цели обработки другим предприятием;

d) содержание постоянной конторы исключительно для цели приобретения изделий или товаров или сбора информации для предприятия;

e) содержание постоянной конторы исключительно для цели осуществления в интересах предприятия любой другой деятельности подготовительного или вспомогательного характера;

f) содержание постоянной конторы исключительно для любого сочетания видов деятельности, упомянутых в подпунктах *a–e*, при условии, что общая деятельность постоянной конторы в результате такого сочетания имеет подготовительный или вспомогательный характер.

5. Независимо от положений пунктов 1 и 2, если какое-либо лицо — помимо агента с независимым статусом, к которому применяются положения пункта 7, — действует в одном из Договаривающихся государств от имени предприятия другого Договаривающегося государства, то считается, что это предприятие имеет постоянное представительство в первом из упомянутых Договаривающихся государств в связи с любыми видами деятельности, которыми это лицо занимается в интересах предприятия, если такое лицо:

a) имеет и обычно исполняет в этом государстве полномочия по заключению договоров от имени предприятия, если только деятельность такого лица не ограничивается видами деятельности, упомянутыми в пункте 4, и если осуществление этой деятельности через постоянную контору не превращает ее в постоянное представительство на основании положений этого пункта; или

b) не обладает такими полномочиями, но обычно имеет в первом из упомянутых государств запас изделий или товаров, из которого оно осуществляет регулярные поставки изделий или товаров от имени предприятия.

6. Независимо от предыдущих положений настоящей статьи страховое предприятие одного из Договаривающихся государств, за исключением случаев перестрахования, считается имеющим постоянное представительство в другом Договаривающемся государстве, если оно инкассирует страховые премии на территории этого другого государства или страхует возникающие в нем риски через какое-либо лицо, помимо агента с независимым статусом, к которому применяется пункт 7.

7. Предприятие одного из Договаривающихся государств не считается имеющим постоянное представительство в другом Договаривающемся государстве лишь потому, что оно занимается предпринимательской деятельностью в этом другом государстве через брокера, комиссионера или любого другого агента с независимым статусом при условии, что такие лица действуют в рамках обычного ведения своих дел. Однако, если деятельность такого агента полностью или почти полностью осуществляется от имени такого предприятия, а в коммерческих и финансовых отношениях между этим предприятием и агентом предусмотрены или установлены условия, отличающиеся от условий, которые могли бы быть предусмотрены между независимыми предприятиями, он не будет считаться агентом с независимым статусом по смыслу этого пункта.

8. Тот факт, что компания, являющаяся резидентом одного из Договаривающихся государств, контролирует или находится под контролем какой-либо компании — резидента другого Договаривающегося государства либо занимается предпринимательской деятельностью в этом другом государстве (через постоянное представительство или иным образом), сам по себе не превращает любую из компаний в постоянное представительство другой компании.

Глава III

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ

Статья 6

Доход от недвижимого имущества

1. Доход, полученный резидентом одного из Договаривающихся государств от недвижимого имущества (включая доход от сельского хозяйства или лесоводства), находящегося в другом Договаривающемся государстве, может облагаться налогом в этом другом государстве.

2. Термин «недвижимое имущество» имеет значение, придаваемое ему на основании закона Договаривающегося государства, в котором находится данное имущество. В любом случае этот термин включает имущество, относящееся к недвижимому имуществу, крупный рогатый скот и оборудование, используемое в сельском хозяйстве и лесоводстве, права, в отношении которых применяются положения общего права об уважении земельной собственности, узуфрукт недвижимого имущества и права на различные по размеру или фиксированные выплаты в качестве вознаграждения за разработку или право на разработку месторождений полезных ископаемых, минеральных источников и других природных ресурсов; недвижимым имуществом не считаются морские, речные и воздушные суда.

3. Положения пункта 1 применяются также в отношении дохода, получаемого от прямого использования, сдачи внаем или использования недвижимого имущества в любой другой форме.

4. Положения пунктов 1 и 3 применяются также в отношении дохода от недвижимого имущества предприятия и дохода от недвижимого имущества, используемого для оказания услуг независимых подрядчиков.

Статья 7

Прибыль предприятия

1. Прибыль предприятия одного из Договаривающихся государств подлежит налогообложению только в этом государстве, если только это предприятие не занимается предпринимательской деятельностью в другом Договаривающемся государстве через находящееся в нем постоянное представительство. Если предприятие занимается вышеупомянутой

предпринимательской деятельностью, то прибыль предприятия может облагаться налогом в другом государстве, но лишь в том объеме, в каком она относится: *a*) к этому постоянному представительству; *b*) к продаже в этом другом государстве изделий или товаров такого же или аналогичного характера, что и товары, проданные через это постоянное представительство; или *c*) к другой осуществляемой в этом государстве предпринимательской деятельности такого же или аналогичного характера, что и деятельность, осуществляемая через это постоянное представительство.

2. При условии соблюдения положений пункта 3, если предприятие одного из Договаривающихся государств занимается предпринимательской деятельностью в другом Договаривающемся государстве через находящееся в нем постоянное представительство, то в каждом Договаривающемся государстве к этому постоянному представительству относят прибыль, на которую оно могло бы рассчитывать, занимаясь в качестве отдельного самостоятельного предприятия такой же или аналогичной деятельностью на тех же или аналогичных условиях и имея абсолютно независимые отношения с предприятием, постоянным представительством которого оно является.

3. При определении прибыли постоянного представительства допускается вычет расходов, понесенных постоянным представительством в интересах предпринимательской деятельности, включая управленческие и общие административные расходы, либо в государстве, в котором находится постоянное представительство, либо в другом месте. Однако такой вычет не допускается в отношении сумм, если таковые имеются, выплаченных (и не связанных с возмещением фактических расходов) постоянным представительством главной конторе предприятия или любой из его других контор в виде роялти, гонораров или других аналогичных платежей в обмен на использование патентов или других прав, либо в виде комиссионных за оказанные конкретные услуги, либо за управление, либо, за исключением банковских учреждений, в виде процентов по денежным суммам, ссуженным постоянному представительству. Аналогичным образом при определении прибыли постоянного представительства не учитываются суммы, причитающиеся (и не связанные с возмещением фактических расходов) постоянному представительству с главной конторы предприятия или с любой из его других контор в виде роялти, гонораров или других аналогичных платежей в обмен на использование патентов или других прав, либо в виде комиссионных за оказанные конкретные услуги, либо за управление, либо, за исключением банковских учреждений, в виде процентов по денежным суммам, ссуженным главной конторе предприятия или любой из его других контор.

4. В той мере, в какой в Договаривающемся государстве принято определять прибыль, относимую к постоянному представительству, на основе пропорционального распределения общей суммы прибыли предприятия между его различными подразделениями, ничто в пункте 2 не мешает этому Договаривающемуся государству определять подлежащую налогообложению прибыль путем такого пропорционального распределения, как это может быть принято; тем не менее используемый метод пропорционального распределения должен быть таким, чтобы его результаты соответствовали принципам, содержащимся в настоящей статье.

5. Для целей предыдущих пунктов прибыль, относимая к постоянному представительству, из года в год определяется с помощью одного и того же метода, если только нет убедительной и достаточной причины для обратного.

6. Если прибыль включает статьи дохода, которые отдельно рассматриваются в других статьях настоящей Конвенции, то положения этих статей не затрагиваются положениями настоящей статьи.

(ПРИМЕЧАНИЕ: Вопрос о том, следует ли относить к постоянному представительству прибыль в силу простого приобретения постоянным представительством изделий и товаров для предприятия, остался нерешенным. Поэтому его следует решать в ходе двусторонних переговоров.)

Статья 8

МОРСКИЕ ПЕРЕВОЗКИ, ВНУТРЕННИЙ ВОДНЫЙ ТРАНСПОРТ И ВОЗДУШНЫЙ ТРАНСПОРТ

Статья 8 *(вариант А)*

1. Прибыль от эксплуатации морских или воздушных судов в международных перевозках подлежит налогообложению только в том Договаривающемся государстве, в котором находится фактический руководящий орган предприятия.

2. Прибыль от эксплуатации речных судов при перевозках внутренним водным транспортом подлежит налогообложению только в том Договаривающемся государстве, в котором находится фактический руководящий орган предприятия.

3. Если фактический руководящий орган компании по морским перевозкам или компании по перевозкам внутренним водным транспортом находится на борту морского или речного судна, то считается, что он находится в Договаривающемся государстве, где расположен порт приписки этого морского или речного судна, или, при отсутствии такого порта приписки, в Договаривающемся государстве, резидентом которого является оператор этого морского или речного судна.

4. Положения пункта 1 применяются также в отношении прибыли от участия в каком-либо объединении, совместном предприятии или в международном агентстве по коммерческим перевозкам.

Статья 8 *(вариант B)*

1. Прибыль от эксплуатации воздушного судна в международных перевозках подлежит налогообложению только в том Договаривающемся государстве, в котором находится фактический руководящий орган предприятия.

2. Прибыль от эксплуатации морских судов в международных перевозках подлежит налогообложению только в том Договаривающемся государстве, в котором находится фактический руководящий орган предприятия, если только деятельность по перевозкам в результате такой эксплуатации в другом Договаривающемся государстве является не более чем случайной. Если деятельность приобретает постоянный характер, то такая прибыль может облагаться налогом в этом другом государстве. Прибыль, подлежащая налогообложению в этом другом государстве, определяется на основе соответствующего распределения полной суммы чистой прибыли, полученной компанией от морских перевозок. Затем налог, исчисленный в соответствии с таким распределением, снижается на _____ процентов. (Процент определяется в ходе двусторонних переговоров.)

3. Прибыль от эксплуатации речных судов, используемых при перевозках внутренним водным транспортом, подлежит налогообложению только в том Договаривающемся государстве, в котором находится фактический руководящий орган предприятия.

4. Если фактический руководящий орган компании по морским перевозкам или компании по перевозкам внутренним водным транспортом находится на борту морского или речного судна, то считается, что он находится в Договаривающемся государстве, где расположен порт приписки этого морского или речного судна, или, при отсутствии такого порта приписки, в Договаривающемся государстве, резидентом которого является оператор этого морского или речного судна.

5. Положения пунктов 1 и 2 применяются также в отношении прибыли от участия в каком-либо объединении, совместном предприятии или в международном агентстве по коммерческим перевозкам.

Статья 9

Ассоциированные предприятия

1. Если:

a) предприятие одного из Договаривающихся государств прямо или косвенно участвует в управлении предприятием другого Договаривающегося государства, в контроле над ним или в его капитале; или

b) одни и те же лица прямо или косвенно участвуют в управлении предприятием одного из Договаривающихся государств и предприятием другого Договаривающегося государства, в контроле над ними или в их капитале и если в любом случае между этими двумя предприятиями в их коммерческих или финансовых отношениях предусмотрены или установлены условия, отличающиеся от условий, которые могли бы быть предусмотрены между независимыми предприятиями, то любая прибыль, которая при отсутствии таких условий была бы получена одним из этих предприятий, но в силу наличия таких условий не была получена, может включаться в прибыль этого предприятия и облагаться соответствующим налогом.

2. Если Договаривающееся государство включает в прибыль предприятия этого государства — и облагает соответствующим налогом — прибыль, в связи с которой предприятие другого Договаривающегося государства облагается налогом в этом другом государстве, и включенная таким образом прибыль является прибылью, которая была бы получена предприятием первого из упомянутых государств, если бы условия, предусмотренные в отношениях между этими двумя предприятиями, были аналогичны предусмотренным между независимыми предприятиями, то это другое государство производит надлежащую корректировку суммы налога, взимаемого им с этой прибыли. При определении такой корректировки следует надлежащим образом учитывать другие положения Конвенции, и компетентные органы Договаривающихся государств в случае необходимости консультируются друг с другом.

3. Положения пункта 2 не применяются, если в результате судебного, административного или иного правового разбирательства принято окончательное решение о том, что вследствие мер по корректировке

прибыли на основании пункта 1 одно из соответствующих предприятий подлежит наказанию за подлог, грубую небрежность или умышленное неисполнение обязательств.

Статья 10

ДИВИДЕНДЫ

1. Дивиденды, выплачиваемые компанией, являющейся резидентом одного из Договаривающихся государств, резиденту другого Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом другом государстве.

2. Однако такие дивиденды могут также облагаться налогом в Договаривающемся государстве, резидентом которого является выплачивающая дивиденды компания, в соответствии с законодательством этого государства, но если собственник-бенефициар дивидендов является резидентом другого Договаривающегося государства, то взимаемый таким образом налог не превышает:

a) ___ процентов (процент определяется в ходе двусторонних переговоров) от валовой суммы дивидендов, если собственником-бенефициаром дивидендов является компания (кроме товарищества), которой прямо принадлежит не менее 10 процентов капитала компании, выплачивающей дивиденды;

b) ___ процентов (процент определяется в ходе двусторонних переговоров) от валовой суммы дивидендов во всех других случаях.

Способ применения этих ограничений определяется по взаимной договоренности компетентными органами Договаривающихся государств.

Настоящий пункт не затрагивает налогообложение прибыли компании, из которой выплачиваются дивиденды.

3. Термин «дивиденды», используемый в настоящей статье, означает доход от акций, акций «жуиссанс» или прав «жуиссанс», акций горнодобывающих компаний, учредительских акций или других прав на получение части прибыли компании без какой-либо ответственности по ее обязательствам, а также доход от других корпоративных прав, подлежащий по законам государства, резидентом которого является осуществляющая распределение компания, такому же режиму налогообложения, что и доход от акций.

4. Положения пунктов 1 и 2 не применяются, если собственник-бенефициар дивидендов, являющийся резидентом одного из Договари-

вающихся государств, занимается предпринимательской деятельностью в другом Договаривающемся государстве, резидентом которого является выплачивающая дивиденды компания, через находящееся в нем постоянное представительство или оказывает в этом другом государстве услуги независимого подрядчика с находящейся в нем постоянной базы, а холдинг, в отношении которого выплачиваются дивиденды, фактически связан с таким постоянным представительством или с такой постоянной базой. В таком случае в зависимости от обстоятельств применяются положения Статьи 7 или Статьи 14.

5. Если компания, являющаяся резидентом одного из Договаривающихся государств, получает прибыль или доход в другом Договаривающемся государстве, то это другое государство не может облагать каким-либо налогом выплачиваемые компанией дивиденды, за исключением тех случаев, когда такие дивиденды выплачиваются резиденту этого другого государства или когда холдинг, в отношении которого выплачиваются дивиденды, фактически связан с постоянным представительством или с постоянной базой, находящимися в этом другом государстве, или облагать нераспределенную прибыль компании налогом на нераспределенную прибыль, даже если выплачиваемые дивиденды или нераспределенная прибыль полностью или частично состоят из прибыли или доходов, возникающих в этом другом государстве.

Статья 11

Проценты

1. Проценты, возникающие в одном из Договаривающихся государств и выплачиваемые резиденту другого Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом другом государстве.

2. Однако такие проценты могут также облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором они возникают, в соответствии с законодательством этого государства, но если собственник-бенефициар процентов является резидентом другого Договаривающегося государства, то взимаемый таким образом налог не превышает _____ процентов (процент определяется в ходе двусторонних переговоров) от валовой суммы процентов. Способ применения этого ограничения определяется по взаимной договоренности компетентными органами Договаривающихся государств.

3. Термин «проценты», используемый в настоящей статье, означает доход по долговым требованиям всех видов, независимо от того, обеспечены они закладной или нет, обеспечивают ли право участия в при-

былях должника или нет, и, в частности, доход от государственных ценных бумаг и от облигаций или долговых расписок, включая премии и поощрительные выплаты в связи с такими ценными бумагами, облигациями или долговыми расписками. Для цели настоящей статьи штрафные санкции за просрочку платежа не считаются процентами.

4. Положения пунктов 1 и 2 не применяются, если собственник-бенефициар процентов, являющийся резидентом одного из Договаривающихся государств, занимается предпринимательской деятельностью в другом Договаривающемся государстве, в котором возникают проценты, через находящееся в нем постоянное представительство или оказывает в этом государстве услуги независимого подрядчика с находящейся в нем постоянной базы, а долговое обязательство, по которому выплачиваются проценты, фактически связано: *a*) с таким постоянным представительством или с такой постоянной базой или *b*) с предпринимательской деятельностью, упомянутой в подпункте *c* пункта 1 Статьи 7. В таких случаях в зависимости от обстоятельств применяются положения Статьи 7 или Статьи 14.

5. Проценты считаются возникающими в Договаривающемся государстве, если плательщик является резидентом этого государства. Однако если лицо, уплачивающее проценты, независимо от того, является оно резидентом Договаривающегося государства или нет, имеет в Договаривающемся государстве постоянное представительство или постоянную базу, ставшие причиной задолженности, по которой выплачиваются проценты, и эти проценты выплачиваются за счет такого постоянного представительства или такой постоянной базы, то эти проценты считаются возникающими в государстве, в котором находится постоянное представительство или постоянная база.

6. Если в силу особых отношений между плательщиком и собственником-бенефициаром или между ними обоими и каким-либо другим лицом сумма процентов, связанных с долговым требованием, по которому они выплачиваются, превышает сумму, которая могла бы быть согласована между плательщиком и собственником-бенефициаром при отсутствии таких отношений, то положения настоящей статьи применяются только к этой последней сумме. В таком случае излишняя часть платежей по-прежнему подлежит налогообложению в соответствии с законодательством каждого Договаривающегося государства с должным учетом других положений настоящей Конвенции.

Статья 12

Роялти

1. Роялти, возникающие в одном из Договаривающихся государств и выплачиваемые резиденту другого Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом другом государстве.

2. Однако такие роялти могут также облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором они возникают, в соответствии с законодательством этого государства, но если собственник-бенефициар роялти является резидентом другого Договаривающегося государства, то взимаемый таким образом налог не превышает _____ процентов (процент определяется в ходе двусторонних переговоров) от валовой суммы роялти. Способ применения этого ограничения определяется по взаимной договоренности компетентными органами Договаривающихся государств.

3. Термин «роялти», используемый в настоящей статье, означает платежи любого вида, полученные в качестве вознаграждения за использование или за предоставление права на использование авторских прав на любое произведение литературы, искусства и научную работу, включая кинофильмы или пленки и звукозаписи, используемые для радио- и телевещания, патенты, товарные знаки, чертежи или модели, планы, засекреченные формулы или процессы, или за использование или предоставление права на использование промышленного, коммерческого либо научного оборудования, или за информацию относительно промышленного, коммерческого или научного опыта.

4. Положения пунктов 1 и 2 не применяются, если собственник-бенефициар роялти, являющийся резидентом одного из Договаривающихся государств, занимается предпринимательской деятельностью в другом Договаривающемся государстве, в котором возникают роялти, через находящееся в нем постоянное представительство или оказывает в этом государстве услуги независимого подрядчика с находящейся в нем постоянной базы, а право или имущество, в отношении которого выплачиваются роялти, фактически связано: *a*) с таким постоянным представительством или с такой постоянной базой или *b*) с предпринимательской деятельностью, упомянутой в подпункте *c* пункта 1 Статьи 7. В таких случаях, в зависимости от обстоятельств, применяются положения Статьи 7 или Статьи 14.

5. Роялти считаются возникающими в Договаривающемся государстве, если плательщик является резидентом этого государства. Однако если лицо, уплачивающее роялти, независимо от того, является ли оно резидентом Договаривающегося государства или нет, имеет в Договаривающемся государстве постоянное представительство или постоянную

базу, ставшие причиной возникновения обязательства о выплате роялти, и эти роялти выплачиваются за счет такого постоянного представительства или такой постоянной базы, то эти роялти считаются возникающими в государстве, в котором находится постоянное представительство или постоянная база.

6. Если в силу особых отношений между плательщиком и собственником-бенефициаром или между ними обоими и каким-либо другим лицом сумма роялти, связанных с использованием, правом или информацией, в отношении которых они выплачиваются, превышает сумму, которая могла бы быть согласована между плательщиком и собственником-бенефициаром при отсутствии таких отношений, то положения настоящей статьи применяются только к этой последней сумме. В таком случае излишняя часть платежей по-прежнему подлежит налогообложению в соответствии с законодательством каждого Договаривающегося государства с должным учетом других положений настоящей Конвенции.

Статья 13

Прирост капитала

1. Прирост, полученный резидентом одного из Договаривающихся государств от реализации путем отчуждения недвижимого имущества, упомянутого в Статье 6 и находящегося в другом Договаривающемся государстве, может облагаться налогом в этом другом государстве.

2. Прирост от отчуждения движимого имущества, образующего часть имущества предприятия, принадлежащего постоянному представительству, которое предприятие одного из Договаривающихся государств имеет в другом Договаривающемся государстве, или движимого имущества, относящегося к постоянной базе, предоставленной резиденту одного из Договаривающихся государств в другом Договаривающемся государстве для оказания услуг независимого подрядчика, включая прирост от отчуждения такого постоянного представительства (отдельно или вместе со всем предприятием) или такой постоянной базы, может облагаться налогом в этом другом государстве.

3. Прирост от отчуждения морских или воздушных судов, эксплуатируемых в международных перевозках, речных судов, используемых при перевозках внутренним водным транспортом, или движимого имущества, относящегося к эксплуатации таких морских, воздушных или речных судов, подлежит налогообложению только в том Договаривающемся государстве, в котором находится фактический руководящий орган предприятия.

4. Прирост от отчуждения акций акционерного капитала компании или доли участия в товариществе, трасте или имущественном фонде, имущество которых прямо или косвенно включает в основном недвижимость, расположенную в одном из Договаривающихся государств, может облагаться налогом в этом государстве. В частности:

1) Ни одно из положений настоящего пункта не применяется в отношении какой-либо компании, товарищества, траста или имущественного фонда, кроме компании, товарищества, траста или имущественного фонда, деятельность которых заключается в управлении недвижимостью, имущество которых прямо или косвенно включает в основном недвижимость, используемую такой компанией, товариществом, трастом или имущественным фондом в их предпринимательской деятельности.

2) Для целей настоящего пункта термин «в основном» применительно к собственности на недвижимое имущество означает стоимость недвижимого имущества, превышающую пятьдесят процентов совокупной стоимости всех активов, принадлежащих компании, товариществу, трасту или имущественному фонду.

5. Прирост от отчуждения иных акций, кроме упомянутых в пункте 4, составляющих _____ процентов (процент определяется в ходе двусторонних переговоров) участия в компании, являющейся резидентом одного из Договаривающихся государств, может облагаться налогом в этом государстве.

6. Прирост от отчуждения какого-либо имущества, кроме упомянутого в пунктах 1, 2, 3, 4 и 5, подлежит налогообложению только в том Договаривающемся государстве, резидентом которого является лицо, отчуждающее это имущество.

Статья 14

Услуги независимых подрядчиков

1. Доход, полученный резидентом одного из Договаривающихся государств за оказание профессиональных услуг или осуществление других видов деятельности независимого характера, подлежит налогообложению только в этом государстве, за исключением следующих обстоятельств, при которых такой доход может облагаться налогом и в другом Договаривающемся государстве:

а) если в другом Договаривающемся государстве ему регулярно предоставляется постоянная база для целей осуществления его

деятельности; в данном случае налогом в этом другом Договаривающемся государстве может облагаться лишь та часть дохода, которая относится к полученной с использованием этой постоянной базы; или

b) если срок или сроки его пребывания в другом Договаривающемся государстве в течение любого двенадцатимесячного периода, начинающегося или заканчивающегося в соответствующем финансовом году, в совокупности составляет 183 дня или более; в данном случае в этом другом государстве налогом может облагаться лишь та часть дохода, которая получена от его деятельности в этом государстве.

2. Термин «профессиональные услуги» включает, в частности, независимую научную, литературную, артистическую, образовательную или преподавательскую деятельность, а также независимую деятельность врачей, юристов, инженеров, архитекторов, стоматологов и бухгалтеров.

Статья 15

Услуги лиц наемного труда

1. При условии соблюдения положений статей 16, 18 и 19 заработная плата, жалованье и другие аналогичные виды вознаграждения, получаемого резидентом одного из Договаривающихся государств в связи с его работой по найму, подлежит налогообложению только в этом государстве, если только работа по найму не осуществляется в другом Договаривающемся государстве. Если работа по найму осуществляется именно таким образом, то получаемое за нее вознаграждение может облагаться налогом в этом другом государстве.

2. Независимо от положений пункта 1 вознаграждение, полученное резидентом одного из Договаривающихся государств за работу по найму, осуществляемую в другом Договаривающемся государстве, подлежит налогообложению только в первом из упомянутых государств, если:

a) срок или сроки пребывания получателя в этом другом государстве в течение любого двенадцатимесячного периода, начинающегося или заканчивающегося в соответствующем финансовом году, в совокупности составляют не более 183 дней; и

b) вознаграждение выплачивается работодателем или от имени работодателя, не являющегося резидентом другого государства; и

c) вознаграждение выплачивается не за счет постоянного представительства или постоянной базы, имеющихся у работодателя в другом государстве.

3. Независимо от предыдущих положений настоящей статьи вознаграждение, полученное за работу по найму, осуществляемую на борту морского или воздушного судна, используемого в международных перевозках, или на борту речного судна, используемого при перевозках внутренним водным транспортом, может облагаться налогом в том Договаривающемся государстве, в котором находится фактический руководящий орган предприятия.

Статья 16

Директорское вознаграждение и вознаграждение высших должностных лиц

1. Директорское вознаграждение и другие аналогичные платежи, получаемые резидентом одного из Договаривающихся государств в качестве члена совета директоров компании, являющейся резидентом другого Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом другом государстве.

2. Заработная плата, жалованье и другие аналогичные виды вознаграждения, получаемого резидентом одного из Договаривающихся государств в качестве должностного лица, занимающего высшую руководящую должность в компании, являющейся резидентом другого Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом другом государстве.

Статья 17

Артисты и спортсмены

1. Независимо от положений статей 14 и 15 доходы, получаемые резидентом одного из Договаривающихся государств в качестве профессионального представителя исполнительского искусства, например артиста театра, кино, радио или телевидения, музыканта или спортсмена, от своей личной деятельности в соответствующем качестве, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве, может облагаться налогом в этом другом государстве.

2. Если доход от личной деятельности, осуществляемой профессиональным представителем исполнительского искусства или спортсменом в его соответствующем качестве, получает не он сам, а другое лицо, то независимо от положений статей 7, 14 и 15 такой доход может облагаться налогом в том Договаривающемся государстве, в котором осуществляется деятельность профессионального представителя исполнительского искусства или спортсмена.

Статья 18

Пенсии и выплаты по социальному страхованию

Статья 18 *(вариант А)*

1. При условии соблюдения положений пункта 2 Статьи 19 пенсии и другое аналогичное вознаграждение, выплачиваемое резиденту одного из Договаривающихся государств в порядке компенсации за трудовую деятельность в прошлом, подлежат налогообложению только в этом государстве.

2. Независимо от положений пункта 1 выплачиваемые пенсии и другие платежи, производимые в рамках государственной программы, являющейся частью системы социального страхования Договаривающегося государства, его административно-территориального образования или местных органов власти, подлежат налогообложению только в этом государстве.

Статья 18 *(вариант В)*

1. При условии соблюдения положений пункта 2 Статьи 19 пенсии и другое аналогичное вознаграждение, выплачиваемое резиденту одного из Договаривающихся государств в порядке компенсации за трудовую деятельность в прошлом, могут облагаться налогом в этом государстве.

2. Однако такие пенсии и другое аналогичное вознаграждение могут также облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, если выплата производится резидентом этого другого государства или находящимся в нем постоянным представительством.

3. Независимо от положений пунктов 1 и 2 выплачиваемые пенсии и другие платежи, производимые в рамках государственной программы, являющейся частью системы социального страхования Договаривающегося государства, его административно-территориального образования,

или местных органов власти, подлежат налогообложению только в этом государстве.

Статья 19

Государственная служба

1. *a*) Заработная плата, жалованье и другое аналогичное вознаграждение, кроме пенсии, выплачиваемые Договаривающимся государством, его административно-территориальным образованием или местным органом власти физическому лицу за услуги, оказываемые им этому государству, его административно-территориальному образованию или органу власти, подлежат налогообложению только в этом государстве.

b) Однако такие заработная плата, жалованье и другое аналогичное вознаграждение подлежат налогообложению только в другом Договаривающемся государстве, если услуги оказываются в этом другом государстве, а физическое лицо является резидентом этого государства; и:

i) является гражданином этого государства; или

ii) не стало резидентом этого государства исключительно с целью оказания услуг.

2. *a*) Любая пенсия, выплачиваемая Договаривающимся государством, его административно-территориальным образованием или местным органом власти либо за счет созданных ими фондов физическому лицу за услуги, оказанные этому государству, его административно-территориальному образованию или органу власти, подлежит налогообложению только в этом государстве.

b) Однако такая пенсия подлежит налогообложению только в другом Договаривающемся государстве, если данное физическое лицо является резидентом или гражданином этого другого государства.

3. Положения статей 15, 16, 17 и 18 применяются к заработной плате, жалованью и другому аналогичному вознаграждению и пенсиям в отношении услуг, оказанных в связи с предпринимательской деятельностью, осуществляемой Договаривающимся государством, его административно-территориальным образованием или местным органом власти.

Статья 20

Учащиеся

Платежи, получаемые с целью оплаты проживания, обучения или профессиональной подготовки учащимся, стажером или практикантом, который накануне приезда в одно из Договаривающихся государств был резидентом другого Договаривающегося государства и находится в первом из упомянутых государств исключительно в целях учебы или профессиональной подготовки, не подлежат налогообложению в этом другом государстве при условии, что такие платежи производятся из источников, находящихся за пределами этого государства.

Статья 21

Прочие доходы

1. Статьи доходов резидента одного из Договаривающихся государств, независимо от места их возникновения, не рассматриваемые в предыдущих статьях настоящей Конвенции, подлежат налогообложению только в этом государстве.

2. Положения пункта 1 не применяются в отношении дохода, помимо дохода от недвижимого имущества, как он определен в пункте 2 Статьи 6, если получатель такого дохода, являясь резидентом одного из Договаривающихся государств, занимается предпринимательской деятельностью в другом Договаривающемся государстве через находящееся в нем постоянное представительство или оказывает в этом другом государстве услуги независимого подрядчика с находящейся в нем постоянной базы, а право или имущество, в отношении которых выплачивается доход, фактически связаны с таким постоянным представительством или с такой постоянной базой. В этом случае применяются, в зависимости от обстоятельств, положения Статьи 7 или Статьи 14.

3. Независимо от положений пунктов 1 и 2 статьи доходов резидента одного из Договаривающихся государств, не рассматриваемые в предыдущих статьях настоящей Конвенции и возникающие в другом Договаривающемся государстве, могут также облагаться налогом в этом другом государстве.

Глава IV

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КАПИТАЛА

Статья 22

Капитал

1. Капитал в виде недвижимого имущества, о котором идет речь в Статье 6, принадлежащий резиденту одного из Договаривающихся государств и находящийся в другом Договаривающемся государстве, может облагаться налогом в этом другом государстве.

2. Капитал в виде движимого имущества, образующего часть имущества предприятия, принадлежащего постоянному представительству, которое предприятие одного из Договаривающихся государств имеет в другом Договаривающемся государстве, или движимого имущества, относящегося к постоянной базе, предоставленной резиденту одного из Договаривающихся государств в другом Договаривающемся государстве для целей оказания услуг независимого подрядчика, может облагаться налогом в этом другом государстве.

3. Капитал в виде морских или воздушных судов, используемых в международных перевозках, судов, используемых при перевозках внутренним водным транспортом, или движимого имущества, относящегося к эксплуатации таких морских, воздушных или речных судов, подлежит налогообложению только в том Договаривающемся государстве, в котором находится фактический руководящий орган предприятия.

[4. Все другие элементы капитала резидента Договаривающегося государства подлежат налогообложению только в этом государстве.]

(Группа экспертов решила оставить вопрос о налогообложении капитала в виде недвижимого и движимого имущества и всех других элементов капитала резидента одного из Договаривающихся государств на усмотрение сторон двухсторонних переговоров. Если договаривающиеся стороны решат включить в Конвенцию статью о налогообложении капитала, то им придется решить, использовать ли приведенную формулировку пункта 4 или формулировку, допускающую налогообложение в государстве, в котором находится капитал).

Глава V

МЕТОДЫ ЛИКВИДАЦИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Статья 23А

МЕТОД ОСВОБОЖДЕНИЯ

1. Если резидент одного из Договаривающихся государств получает доход или владеет капиталом, который в соответствии с положениями настоящей Конвенции может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, то первое из упомянутых государств, при условии соблюдения положений пунктов 2 и 3, освобождает такой доход или капитал от налога.

2. Если резидент одного из Договаривающихся государств получает статьи дохода, которые в соответствии с положениями статей 10, 11 и 12 могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, то первое из упомянутых государств позволяет вычитать из налога на доход этого резидента сумму, эквивалентную сумме уплачиваемого в этом другом государстве налога. Однако сумма такого вычета не должна превышать ту часть налога, рассчитанную до осуществления вычета, которая относится к статьям дохода, полученного в этом другом государстве.

3. Если в соответствии с каким-либо положением настоящей Конвенции доход, полученный резидентом одного из Договаривающихся государств, или принадлежащий ему капитал освобождаются от налога в этом государстве, то такое государство может, тем не менее, при расчете суммы налога на остальную часть дохода или капитала этого резидента принять во внимание доход или капитал, освобожденные от налога.

Статья 23В

МЕТОД ЗАЧЕТА НАЛОГА

1. Если резидент одного из Договаривающихся государств получает доход или владеет капиталом, который в соответствии с положениями настоящей Конвенции может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, то первое из упомянутых государств позволяет вычитать из налога на доход этого резидента сумму, эквивалентную сумме подоходного налога, уплачиваемого в этом другом государстве; и вычитать из налога на капитал этого резидента сумму, эквивалентную сумме налога на капитал, уплачиваемого в этом другом государстве.

Однако в любом случае сумма такого вычета не должна превышать ту часть подоходного налога или налога на капитал, рассчитанную до осуществления вычета, которая, в зависимости от обстоятельств, относится к доходу или к капиталу, которые могут подлежать налогообложению в этом другом государстве.

2. Если в соответствии с каким-либо положением настоящей Конвенции доход, полученный резидентом одного из Договаривающихся государств, или принадлежащий ему капитал освобождаются от налога в этом государстве, то такое государство может, тем не менее, при расчете суммы налога на остальную часть дохода или капитала этого резидента принять во внимание доход или капитал, освобожденные от налога.

Глава VI

СПЕЦИАЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статья 24

Недискриминация

1. Граждане одного из Договаривающихся государств не должны подвергаться в другом Договаривающемся государстве налогообложению или к ним не должны предъявляться какие-либо связанные с налогообложением требования иного или более обременительного характера по сравнению с налогообложением и соответствующими требованиями, которые при таких же обстоятельствах распространяются или могут распространяться на граждан этого другого государства, в частности в отношении постоянного местопребывания. Независимо от положений Статьи 1 это положение применяется также в отношении лиц, которые не являются резидентами одного или обоих из Договаривающихся государств.

2. Лица без гражданства, являющиеся резидентами одного из Договаривающихся государств, не должны подвергаться ни в одном из Договаривающихся государств налогообложению или к ним не должны предъявляться какие-либо связанные с налогообложением требования иного или более обременительного характера по сравнению с налогообложением и соответствующими требованиями, которые при таких же обстоятельствах распространяются или могут распространяться на граждан соответствующего государства, в частности в отношении постоянного местопребывания.

3. Налогообложение постоянного представительства, которое предприятие одного из Договаривающихся государств имеет в другом Договаривающемся государстве, должно быть в этом другом государстве не менее благоприятным, чем налогообложение предприятий этого другого государства, осуществляющих аналогичную деятельность. Это положение не должно истолковываться как обязывающее одно из Договаривающихся государств предоставлять резидентам другого Договаривающегося государства какие-либо индивидуальные льготы, пособия и скидки для целей налогообложения на основании гражданского статуса или семейных обязанностей, которые оно предоставляет собственным резидентам.

4. За исключением случаев, к которым применяются положения пункта 1 Статьи 9, пункта 6 Статьи 11 или пункта 6 Статьи 12, проценты, роялти и другие выплаты, производимые предприятием одного из Договаривающихся государств резиденту другого Договаривающегося

государства, для целей определения налогооблагаемой прибыли такого предприятия подлежат вычету на тех же условиях, как если бы они выплачивались резиденту первого из упомянутых государств. Аналогичным образом любая задолженность предприятия одного из Договаривающихся государств резиденту другого Договаривающегося государства для целей определения налогооблагаемого капитала такого предприятия подлежит вычету на тех же условиях, как если бы она причиталась резиденту первого из упомянутых государств.

5. Предприятия одного из Договаривающихся государств, капитал которых полностью или частично принадлежит одному или нескольким резидентам другого Договаривающегося государства либо прямо или косвенно контролируется ими, не подлежат в первом из упомянутых государств налогообложению или к ним не должны предъявляться какие-либо связанные с налогообложением требования иного или более обременительного характера по сравнению с налогообложением и соответствующими требованиями, которые распространяются или могут распространяться на другие аналогичные предприятия первого из упомянутых государств.

6. Независимо от положений Статьи 2 положения настоящей статьи применяются в отношении налогов любого вида и характера.

Статья 25

Процедура взаимного согласования

1. Если какое-либо лицо считает, что в результате действий одного или обоих Договаривающихся государств оно подвергается или подвергнется налогообложению, не соответствующему положениям настоящей Конвенции, это лицо может независимо от средств правовой защиты, обеспечиваемых внутренним правом этих государств, передать свое дело на рассмотрение в компетентный орган Договаривающегося государства, резидентом которого оно является, или, если его дело подпадает под действие пункта 1 Статьи 24, — компетентному органу того Договаривающегося государства, гражданином которого оно является. Дело должно быть представлено на рассмотрение в течение трех лет с момента первого уведомления о действиях, в результате которых имело место налогообложение, не соответствующее положениям настоящей Конвенции.

2. Компетентный орган в целях избежания налогообложения, не соответствующего настоящей Конвенции, если сочтет представленные ему возражения обоснованными и если он сам не способен принять

удовлетворительное решение, прилагает усилия к разрешению дела по взаимному согласию с компетентным органом другого Договаривающегося государства. Любое достигнутое согласие реализуется независимо от сроков, предусмотренных во внутреннем праве Договаривающихся государств.

3. Компетентные органы Договаривающихся государств прилагают усилия к разрешению по взаимному согласию любых трудностей или сомнений, возникающих в связи с толкованием или применением настоящей Конвенции. Они также могут консультироваться друг с другом относительно ликвидации двойного налогообложения в случаях, не предусмотренных в настоящей Конвенции.

4. Для цели достижения согласия в духе предыдущих пунктов компетентные органы Договаривающихся государств могут непосредственно общаться друг с другом, в том числе в рамках совместной комиссии в составе их самих или их представителей. Компетентные органы в ходе консультаций разрабатывают соответствующие двусторонние процедуры, условия, способы и методы реализации процедуры взаимного согласования, предусмотренной в настоящей статье. Кроме того, компетентный орган может разрабатывать соответствующие односторонние процедуры, условия, способы и методы в целях содействия вышеупомянутым двусторонним мерам и реализации процедуры взаимного согласования.

Статья 26

ОБМЕН ИНФОРМАЦИЕЙ

1. Компетентные органы Договаривающихся государств обмениваются информацией, необходимой им для реализации положений настоящей Конвенции или внутреннего законодательства Договаривающихся государств, касающегося налогов, которые охватываются Конвенцией, в той мере, в какой налогообложение на его основании не противоречит Конвенции, в частности для предотвращения мошенничества или уклонения от таких налогов. Обмен информацией не ограничивается Статьей 1. Любая информация, полученная одним из Договаривающихся государств, считается закрытой, как и информация, полученная на основании внутреннего законодательства этого государства. Тем не менее если информация изначально считается закрытой в передающем ее государстве, то она разглашается только тем лицам или органам (включая суды и административные органы), которые занимаются начислением или сбором налогов, подпадающих под действие настоящей Конвенции, обеспечением исполнения или преследованием с целью

исполнения решений о таком налогообложении либо рассмотрением апелляций, связанных с такими налогами. Такие лица или органы используют эту информацию лишь для подобных целей, но могут разглашать ее в ходе открытых судебных разбирательств или в судебных решениях. Компетентные органы в ходе консультаций разрабатывают соответствующие условия, способы и методы, касающиеся вопросов, в отношении которых производится обмен информацией, включая в случае необходимости обмен информацией об уходе от налогов.

2. Положения пункта 1 ни в коем случае не следует истолковывать как налагающие на одно из Договаривающихся государств обязательство:

a) принимать административные меры, расходящиеся с законодательством и административной практикой этого или другого Договаривающегося государства;

b) предоставлять информацию, являющуюся недоступной в соответствии с законодательством или обычной административной практикой этого или другого Договаривающегося государства;

c) предоставлять информацию, которая разглашала бы какую-либо торговую, деловую, промышленную, коммерческую или профессиональную тайну или торговый процесс, либо информацию, разглашение которой противоречило бы интересам государственной политики (ordre public).

Статья 27

ЧЛЕНЫ ДИПЛОМАТИЧЕСКИХ МИССИЙ И КОНСУЛЬСКИЕ РАБОТНИКИ

Ничто в настоящей Конвенции не затрагивает налоговых привилегий членов дипломатических миссий и консульских работников на основании общих норм международного права или положений специальных соглашений.

Глава VII

ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статья 28

Вступление в силу

1. Настоящая Конвенция ратифицируется, и обмен ратификационными грамотами производится в _____ в кратчайший срок.

2. Конвенция вступает в силу после обмена ратификационными грамотами, и ее положения действуют:

a) (в государстве A): .....

b) (в государстве B): .....

Статья 29

Прекращение действия

Настоящая Конвенция сохраняет силу до ее расторжения одним из Договаривающихся государств. Любое из Договаривающихся государств может расторгнуть настоящую Конвенцию по дипломатическим каналам путем направления уведомления о расторжении не менее чем за шесть месяцев до истечения календарного года, следующего за ___ годом. В этом случае Конвенция перестает действовать:

a) (в государстве A): …….

b) (в государстве B): …….

Заключительное положение

Примечание: Положения, касающиеся вступления в силу и прекращения действия, а также заключительное положение, касающееся подписания Конвенции, разрабатываются в соответствии с конституционными процедурами обоих Договаривающихся государств.

Часть вторая

КОММЕНТАРИИ К СТАТЬЯМ ТИПОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОРГАНИЗАЦИИ ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ОТНОШЕНИЯХ МЕЖДУ РАЗВИТЫМИ И РАЗВИВАЮЩИМИСЯ СТРАНАМИ

[В конце каждого пункта в квадратных скобках указаны ссылки на пункты Комментария к Типовой конвенции ОЭСР.]

Комментарии к главе I

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ КОНВЕНЦИИ

Статья 1

Охватываемые лица

A. *Общие соображения*

1. В Статье 1 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводится статья 1 Типовой конвенции ОЭСР.

2. В 1999 году заглавие Статьи 1 было изменено с «Личностный охват» на «Охватываемые лица». В первой статье Конвенции обычно указываются категории лиц или налогоплательщиков, к которым применяется Конвенция. Заглавие «Личностный охват» не отражало сферу применения Конвенции. Поэтому для отражения точной сферы применения Конвенции заглавие Статьи 1 было соответствующим образом изменено на «Охватываемые лица».

3. Как и Типовая конвенция ОЭСР, Типовая конвенция Организации Объединенных Наций применяется к лицам, которые являются «резидентами одного или обоих из Договаривающихся государств». Личностный охват большинства предыдущих конвенций был более ограниченным, поскольку они охватывали «граждан» Договаривающихся государств. Однако сфера применения некоторых более ранних конвенций была шире, поскольку они охватывали «налогоплательщиков» Договаривающихся государств, то есть лиц, которые, хотя и не проживают ни в одном из государств, тем не менее подлежат налогообложению в отношении части доходов или капитала в каждом из них. В некоторых статьях предусмотрены исключения из этого правила, например в пункте 1 Статьи 24, пункте 1 Статьи 25 и пункте 1 Статьи 26.

4. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций не содержит специальных положений в отношении товариществ. Таким образом, Договаривающимся государствам предоставлена возможность изучить проблемы, связанные с товариществами, в ходе двусторонних переговоров и согласовать такие специальные положения, какие они

могут счесть необходимыми и целесообразными. 20 января 1999 года Комитет по бюджетно-налоговым вопросам ОЭСР утвердил доклад Рабочей группы, озаглавленный «Применение Типовой налоговой конвенции ОЭСР в отношении товариществ». В докладе говорится о применении положений Типовой налоговой конвенции ОЭСР и косвенно затрагиваются вопросы применения основанных на этой Типовой конвенции двусторонних налоговых конвенций в отношении товариществ. Однако Комитет признает, что многие принципы, рассмотренные в этом докладе, могут также применяться mutatis mutandis в отношении других некорпоративных организаций. В этом докладе ссылки на «товарищества» охватывают организации, которые, в отличие от налогового права, классифицируются как таковые в соответствии с гражданским или коммерческим правом. Значительные расхождения во мнениях между странами — членами ОЭСР вытекают из того факта, что в соответствии с их внутренним законодательством к товариществам применяются различные режимы. В некоторых странах ОЭСР товарищества считаются налогооблагаемыми единицами, а иногда даже компаниями, тогда как в других странах ОЭСР облагаются налогом не товарищества как таковые, а лишь доли отдельных партнеров в доходе товарищества. В развивающихся странах существуют аналогичные разногласия в области налогового режима товариществ.

5. Важный вопрос заключается в том, следует ли предоставлять товариществу как таковому привилегии, предусмотренные Конвенцией. Если на основании законодательства одного из Договаривающихся государств товарищества являются налогооблагаемыми организациями, то в соответствии с пунктом 1 Статьи 4 товарищество может квалифицироваться как резидент этого Договаривающегося государства и, таким образом, будет иметь право на привилегии, предусмотренные Конвенцией. Однако если товарищество является подставной организацией и налогом на доход товарищества облагаются лишь партнеры, то такое товарищество на основании Конвенции можно не принимать во внимание, по крайней мере при отсутствии в Конвенции специальных норм, предусматривающих иное.

6. Применение Конвенции к партнерам может также зависеть от законодательства Договаривающихся государств. Кроме того, в законодательстве Договаривающихся государств на основании Конвенции определяется режим распоряжения долей участия в товариществе.

7. Если Договаривающиеся государства будут применять различные режимы к товариществам, то в обоих государствах в отношении одной и той же операции могут применяться разные статьи Конвенции, что может привести к двойному налогообложению или к отсутствию налогообложения в обоих государствах.

8. В отношении ненадлежащего применения конвенции в комментарии ОЭСР отмечается следующее:

«*Ненадлежащее применение Конвенции*

Цель конвенций об избежании двойного налогообложения заключается в том, чтобы путем ликвидации международного двойного налогообложения содействовать обмену товарами и услугами, а также движению капитала и лиц; в то же время они не должны способствовать уклонению от уплаты налогов или избежанию налогообложения. В сущности, налогоплательщики, независимо от конвенций об избежании двойного налогообложения, имеют возможность воспользоваться различиями между государствами в уровнях налогов и налоговыми преимуществами, предусмотренными в налоговом законодательстве разных стран, однако соответствующие государства должны предусматривать в своем внутреннем законодательстве положения, учитывающие подобные действия. Затем такие государства, возможно, пожелают предусмотреть применение таких положений, содержащихся в их внутреннем законодательстве, в двусторонних конвенциях об избежании двойного налогообложения. [пункт 7]

Кроме того, расширение сети конвенций об избежании двойного налогообложения еще более усиливает влияние таких действий, позволяя с помощью искусственных правовых структур пользоваться как налоговыми преимуществами, предоставляемыми в соответствии с внутренним законодательством, так и освобождением от налогов, предусмотренным в конвенциях об избежании двойного налогообложения. [пункт 8]

Например, это может быть случай, когда какое-либо лицо (являющееся или не являющееся резидентом Договаривающегося государства) действует через юридическое лицо, созданное в том или ином государстве в основном для получения договорных льгот, которые нельзя было бы получить прямым путем. В качестве другого примера можно привести физическое лицо, у которого в одном из Договаривающихся государств имеется собственное постоянное место жительства и сосредоточены все его экономические интересы, включая значительную долю акций компании этого государства, и которое в основном с целью продажи акций и избежания в этом государстве налогообложения прибыли от реализации капитала путем его отчуждения (на основании пункта [6] статьи 13) переводит свое постоянное место жительства в другое Договаривающееся государство, где такая

прибыль облагается меньшим налогом или не облагается налогом вообще. [пункт 9]

Некоторые из таких ситуаций предусматриваются в Конвенции, например путем введения концепции “собственник-бенефициар” (в статьях 10, 11 и 12) и специальных положений для так называемых компаний представителей исполнительского искусства (пункт 2 Статьи 17). Эти проблемы упоминаются также в комментариях к Статье 10 (пункты 17 и 22), Статье 11 (пункт 12) и Статье 12 (пункт 7). Для Договаривающегося государства может оказаться целесообразным в ходе двусторонних переговоров договориться о том, что в определенных случаях какое-либо освобождение от налога применяться не будет или что Конвенция не будет затрагивать применение положений внутреннего законодательства о борьбе с уходом от налогов». [пункт 10]

9. В комментариях ОЭСР содержится полезный перечень подходов к решению проблемы ненадлежащего применения Конвенции, многие из которых связаны с действием подставных компаний:

«Решение проблемы подставных компаний может заключаться в том, чтобы не предоставлять договорные льготы компании, которая прямо или косвенно не принадлежит резидентам государства, резидентом которого является данная компания. Например, такое “прозрачное” положение могло бы иметь следующую формулировку:

“Компания, являющаяся резидентом одного из Договаривающихся государств, на основании настоящей Конвенции не имеет права на освобождение от налогообложения любой статьи ее дохода или прибыли, если она принадлежит лицам, не являющимся резидентами этого Договаривающегося государства, или контролируется ими напрямую либо через одну или несколько компаний, чьими бы резидентами они ни были”.

Договаривающиеся государства, желающие принять такое положение, могут также пожелать в ходе своих двусторонних переговоров определить критерии, согласно которым та или иная компания будет считаться принадлежащей нерезидентам или контролируемой ими. [пункт 13]

Подставные компании могут создаваться с использованием освобожденных (или почти освобожденных) от налогов компаний, которые могут отличаться особыми правовыми характеристиками.

Ненадлежащего использования налоговых договоров можно избежать, отменив таким компаниям льготы по налоговым договорам (метод исключения). К основным примерам можно отнести особые виды компаний, пользующихся налоговыми привилегиями в государстве их постоянного местопребывания, которые фактически дают им статус, аналогичный статусу нерезидента. Поскольку такие привилегии предоставляются в основном особым видам компаний, определенных в коммерческом или в налоговом праве той или иной страны, наиболее радикальным решением было бы исключение таких компаний из сферы действия договора. Еще одним решением могло бы стать включение гарантийной оговорки в следующей формулировке:

> "Ни одно из положений Конвенции, предусматривающих освобождение от налогов или снижение суммы налогов, не применяется в отношении полученного или выплаченного компанией дохода, определенного на основании раздела … закона… или на основании аналогичного положения, принятого … после подписания Конвенции".

Сфера действия этого положения может быть ограничена ссылкой лишь на конкретные виды доходов, такие как дивиденды, проценты, прибыль от операций на рынке капитала или директорское вознаграждение. В соответствии с такими положениями компании соответствующего вида сохранят за собой право на защиту, обеспечиваемую на основании Статьи 24 (Недискриминация), и привилегии на основании Статьи 25 (Процедура взаимного согласования), и на них будет распространяться действие положений Статьи 26 (Обмен информацией). [пункт 15]

Общие положения об обязательном налогообложении предусматривают, что договорные льготы государству источника предоставляются лишь в том случае, если данный доход подлежит налогообложению в государстве постоянного местопребывания. Это соответствует цели налоговых договоров, заключающейся, в частности, во избежании двойного налогообложения. Однако по ряду причин в Типовой конвенции такое общее положение не рекомендуется. Если для нормальных международных отношений это представляется достаточным, то в типичной ситуации с подставными компаниями вполне можно использовать подход, предусматривающий обязательное налогообложение. Положение о гарантии такого рода можно сформулировать следующим образом:

> "Если доход, возникающий в одном из Договаривающихся государств, получен компанией — резидентом другого Дого-

варивающегося государства и одно или несколько лиц, не являющихся резидентами этого другого Договаривающегося государства,

a) прямо или косвенно либо через одну или несколько компаний, чьими бы резидентами они ни были, имеют существенную долю в такой компании в форме участия или иным образом, или

b) прямо или косвенно, единолично или совместно с другими руководят такой компанией или контролируют ее,

то любое положение настоящей Конвенции, предусматривающее освобождение от налогов или снижение суммы налогов, применяется лишь в отношении дохода, подлежащего налогообложению во втором из упомянутых государств на основании обычных норм его налогового законодательства".

Понятие "существенная доля" можно уточнить при разработке двусторонней конвенции. Договаривающиеся государства могут определить ее, например, как процентную долю капитала или акций компании, дающих право голоса». [пункт 17]

10. В комментариях ОЭСР содержится следующее предостережение:

«Изложенные выше решения имеют общий характер и должны сопровождаться конкретными положениями для обеспечения того, чтобы договорные льготы предоставлялись в случаях bona fide. Такие положения могут иметь следующую формулировку:

a) *Общее положение bona fide*

Вышеизложенные положения не применяются, если компания определяет, что ее основная цель — осуществление предпринимательской деятельности и приобретение либо сохранение доли акций или иного имущества, являющегося источником данного дохода, — мотивируется чисто деловыми причинами и, таким образом, не имеет в качестве основной цели получение каких-либо привилегий на основании настоящей Конвенции.

b) *Положение о деятельности*

Вышеизложенные положения не применяются, если компания осуществляет основную предпринимательскую деятельность в Договаривающемся государстве, резидентом которого она

является, а требование об освобождении от уплаты налога, поступившее из другого Договаривающегося государства, касается дохода, связанного с такой деятельностью.

c) *Положение о сумме налогов*

Вышеизложенные положения не применяются, если требуемая сумма снижения налогов не превышает суммы налогов, фактически введенных Договаривающимся государством, резидентом которого является данная компания.

d) *Положение о фондовой бирже*

Вышеизложенные положения не применяются в отношении компании, являющейся резидентом одного из Договаривающихся государств, если основной класс ее акций зарегистрирован на утвержденной фондовой бирже в Договаривающемся государстве или если эта компания — прямо или через одну или несколько компаний, каждая из которых является резидентом первого из упомянутых государств, — полностью принадлежит компании, которая является резидентом первого из упомянутых государств и основной класс акций которой зарегистрирован вышеупомянутым образом.

e) *Альтернативное положение о скидке с налога*

В случаях, когда статья о борьбе со злоупотреблениями касается нерезидентов Договаривающегося государства, можно предусмотреть, что такое выражение “не считается относящимся к резидентам третьих государств, связанных действующими конвенциями о подоходном налоге с Договаривающимся государством, из которых поступил запрос о скидке с налога, когда такие конвенции предусматривают налоговые скидки в размерах, не менее требуемых на основании настоящей Конвенции”.

Эти положения показывают возможные подходы. Конкретная формулировка положений, подлежащих включению в тот или иной договор, зависит от общего подхода, принятого в этом договоре, и должна определяться на двусторонней основе. Кроме того, если компетентные органы Договаривающихся государств имеют право применять дискреционные положения, может быть признано целесообразным включить дополнительную норму, наделяющую компетентный орган страны источника дискреционными полномочиями по предоставлению предусмотренных Кон-

венцией льгот резиденту другого государства, даже если этот резидент не отвечает изложенным выше требованиям». [пункт 21]

11. В связи с этим в комментарии ОЭСР отмечается:

«Были также проанализированы другие формы злоупотреблений налоговыми договорами (например, использование базовой компании) и возможных путей их решений, таких как применение правил “главенства содержания над формой” и положений “по типу подчасти F”. [пункт 22]

Подавляющее большинство стран — членов ОЭСР считают, что такие меры являются частью основных внутренних норм, установленных в национальном налоговом законодательстве для определения того, какие факты являются причиной возникновения налоговых обязательств. Эти нормы не рассматриваются в налоговых договорах и поэтому не затрагиваются ими. Можно сослаться на дух Конвенции, который был бы нарушен лишь в том случае, если бы компания, которая по смыслу Конвенции является лицом, в итоге не занималась или почти не занималась никакой деятельностью либо не получала никакого или почти никакого дохода и между Договаривающимися государствами было расхождение мнений по этому вопросу, что привело бы к экономическому двойному налогообложению, поскольку один и тот же доход, полученный двумя различными налогоплательщиками, облагался бы налогом дважды (ср. пункт 2 Статьи 9). С другой стороны, согласно иному мнению, на такие нормы распространяется действие общих положений налоговых договоров об избежании двойного налогообложения, особенно если сам этот договор содержит положения, направленные на противодействие его ненадлежащему использованию. [пункт 23]

Нелегко согласовать эти расходящиеся точки зрения ни теоретически, ни в рамках процедур взаимного согласования по конкретным случаям. Основная проблема, как представляется, состоит в том, присущи ли договорным положениям такие общие принципы, как, например, “главенство содержания над формой”, то есть могут ли они применяться во всех случаях или только тогда, когда они прямо упомянуты в двусторонних конвенциях. Согласно иному мнению, предпочтение внутренним нормам по сравнению с договорными нормами в вопросе о том, кто для налоговых целей считается получателем дохода, переведенного базовой компанией, ослабило бы защиту налогоплательщиков от двойного налогообложения (например, когда в результате при-

менения этих норм доход базовой компании облагается налогом в стране акционеров, даже если эта базовая компания не имеет постоянного представительства в этой стране). Тем не менее, по мнению подавляющего большинства, нет необходимости подтверждать в тексте конвенции применимость таких норм и основополагающих принципов. [пункт 24]

Несмотря на то что эти и другие меры противодействия, изложенные в [двух докладах[12], содержащихся в Томе II Типовой конвенции ОЭСР], не противоречат духу налоговых договоров, существует договоренность о том, что страны-члены должны тщательно соблюдать содержащиеся в налоговых договорах конкретные обязательства при отсутствии очевидных доказательств ненадлежащего применения этих договоров. Кроме того, представляется желательным, чтобы в целях избежания двойного налогообложения меры противодействия соответствовали духу налоговых договоров. Если налогоплательщик соблюдает такие меры противодействия, то, вероятно, было бы также целесообразным распространить на него защиту, обеспечиваемую сетью договоров. [пункт 25]

Большинство стран-членов относятся к мерам противодействия как к необходимому средству сохранения справедливого и нейтрального характера национального налогового законодательства в международных условиях, характеризующихся большим разнообразием налогов, но считают, что эти меры следует принимать только с такой целью. Распространение мер противодействия на такие виды деятельности, как производство, обычное оказание услуг или торговая деятельность компаний, занимающихся реальной промышленной или коммерческой деятельностью, когда они явно связаны с экономической средой страны, резидентами которой они являются, и если эти виды деятельности осуществляются таким образом, что нельзя заподозрить какое-либо уклонение от налогов, противоречило бы общим принципам, лежащим в основе Типовой конвенции, и духу налоговых договоров в целом. Меры противодействия не должны применяться к странам, система налогообложения которых сопоставима с системой налогообложения страны постоянного местопребывания налогоплательщика». [пункт 26]

[12] С этими двумя докладами Комитета по бюджетно-налоговым вопросам ОЭСР, озаглавленными «Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies» и «Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies», можно ознакомиться в томе II Типовой конвенции ОЭСР на стр. R(5)-I и R(6)-I.

Статья 2

ОХВАТЫВАЕМЫЕ КОНВЕНЦИЕЙ НАЛОГИ

A. *Общие соображения*

1. В Статье 2 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводятся пункты 1, 2 и 3 Статьи 2 Типовой конвенции ОЭСР, тогда как пункт 4 отличается от пункта 4 Типовой конвенции ОЭСР.

2. Целью этой статьи является разъяснение понятий и терминологии, касающихся охватываемых конвенцией налогов. В связи с этим можно отметить, что в одной и той же стране один и тот же доход или капитал может облагаться различными налогами — либо отличающимися по своему характеру, либо сходными по характеру, но взимаемыми разными административно-территориальными образованиями или местными органами власти. Таким образом, двойного налогообложения полностью избежать не удастся, если методы освобождения от двойного налогообложения, применяемые в каждом Договаривающемся государстве, не будут учитывать все налоги, которыми облагается такой доход или капитал. Соответственно, понятия и терминология, касающиеся налогов, охватываемых тем или иным договором, должны быть четкими, точными и по возможности полными. Как отмечается в комментарии ОЭСР к Статье 2 Типовой конвенции ОЭСР, это необходимо для того, чтобы:

> «обеспечить определение налогов в Договаривающихся государствах, охватываемых Конвенцией; максимально расширить сферу применения Конвенции путем включения в согласовании с внутренним законодательством Договаривающихся государств как можно большего числа налогов, вводимых их административно-территориальными образованиями или местными органами власти; и избежать необходимости заключения новой конвенции всякий раз, когда вносятся изменения во внутреннее законодательство Договаривающихся государств, путем периодического обмена списками и с помощью процедуры взаимных консультаций». [пункт 1]

B. *Комментарий к пунктам Статьи* 2

Пункт 1

3. В этом пункте говорится, что Конвенция применяется к налогам на доходы и капитал независимо от органа, от имени которого такие на-

логи взимаются (например, от имени самого государства, его административно-территориальных образований или местных органов власти) и от порядка сбора таких налогов (например, путем прямого начисления или взимания у источника, в форме добавочных налогов или доплат, либо в виде дополнительных налогов).

Пункт 2

4. В этом пункте определяются налоги на доходы и капитал как налоги на валовой доход, суммарный капитал либо на элементы дохода или капитала, включая налоги на прибыль от реализации путем отчуждения движимого или недвижимого имущества, налоги на прирост капитала и налоги на общую сумму заработной платы и жалованья, выплачиваемую предприятиями. Практика в отношении налогов на общую сумму заработной платы и жалованья, выплачиваемую предприятиями, различна по странам, и этот вопрос следует учитывать в ходе двусторонних переговоров. В соответствии с комментарием к пункту 2 Статьи 2 Типовой конвенции ОЭСР к последним из упомянутых налогов не относятся «выплаты по социальному страхованию или любые другие выплаты, производимые в тех случаях, когда имеется прямая связь между налогообложением и индивидуальными льготами, подлежащими получению». В комментарии ОЭСР далее отмечается:

> «Несомненно, что государство, обладающее полномочиями по налогообложению, — и только оно — может взимать предусмотренные его законодательством налоги, а также любые сопутствующие им пошлины или сборы: на прирост, издержки, проценты и т. д. Было признано нецелесообразным уточнять это в данной статье, поскольку вполне очевидно, что при сборе налогов сопутствующие пошлины или сборы определяются той же нормой, что и основная сумма пошлины. [пункт 4]
>
> В этой статье не упоминаются “обычные налоги” или “особые налоги”. В целом включение особых налогов в Типовую конвенцию можно было бы признать обоснованным, однако опыт показал, что такие налоги, как правило, взимаются в весьма специфических условиях. К тому же было бы трудным определить их. Они могут быть особыми по разным причинам: в силу их введения, порядка их сбора, их ставок, целей и т. д. С учетом этого представляется предпочтительным не включать особые налоги в данную статью. Однако в связи с отсутствием намерения исключить особые налоги из всех конвенций обычные налоги также не были упомянуты. Таким образом, Договаривающиеся

государства вправе ограничить сферу применения Конвенции обычными налогами, распространить ее на особые налоги или даже предусмотреть специальные положения». [пункт 5]

Пункт 3

5. В этом пункте Договаривающимся государствам предоставляется возможность перечислить налоги, к которым применяется Конвенция. В соответствии с комментарием к пункту 3 Статьи 2 Типовой конвенции ОЭСР этот перечень «не является исчерпывающим», поскольку «он служит для иллюстрации предыдущих пунктов этой статьи». Однако, в принципе, ожидается, что это будет «полный перечень налогов, взимаемых в каждом из государств на момент подписания и охватываемых Конвенцией».

Пункт 4

6. Этот пункт дополняет пункт 3, предусматривая, что Конвенция применяется также к любым идентичным или в значительной степени аналогичным налогам, введенным после даты подписания Конвенции в дополнение к существующим налогам или вместо них. В соответствии с комментарием к пункту 4 Статьи 2 Типовой конвенции ОЭСР «это положение необходимо для предотвращения тех случаев, когда в результате изменения одним из государств его налогового законодательства Конвенция становится недействующей». До внесения изменений в 1999 году второе предложение пункта 4 имело следующую формулировку:

> «В конце каждого года компетентные органы Договаривающихся государств уведомляют друг друга об изменениях, внесенных в их соответствующее налоговое законодательство».

Было признано, что сфера действия этого положения является весьма широкой, поскольку на практике большинство Договаривающихся государств не общаются друг с другом по поводу каждого изменения в их налоговом законодательстве. Кроме того, требование об обмене информацией об изменениях в налоговом законодательстве должно касаться лишь существенных изменений, затрагивающих применение Конвенции. Такое положение можно встретить в ряде двусторонних налоговых договоров. Поэтому было решено изменить второе предложение пункта 4 следующим образом:

> «Компетентные органы Договаривающихся государств уведомляют друг друга о существенных изменениях, внесенных в их налоговое законодательство».

Комментарии к главе II

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Статья 3

ОБЩИЕ ОПРЕДЕЛЕНИЯ

A. *Общие соображения*

1. В Статье 3 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизведена Статья 3 Типовой конвенции ОЭСР. Для понимания и применения любой двусторонней налоговой конвенции обычно необходимо иметь несколько общих определений, тогда как термины, касающиеся более конкретных понятий, как правило, определяются или истолковываются в специальных положениях. С другой стороны, существуют термины, определения которых не включаются в конвенцию, а уточняются в ходе двусторонних переговоров.

2. Как и в Статье 3 Типовой конвенции ОЭСР, в Статье 3 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций приводится целый ряд общих определений, необходимых для толкования используемых в Конвенции терминов. К таким терминам относятся следующие: «лицо», «компания», «предприятие одного из Договаривающихся государств», «международные перевозки», «компетентный орган» и «гражданин». В Статье 3 оставлено место для определения «компетентного органа» каждого государства. Термины «резидент» и «постоянное представительство» определены, соответственно, в статьях 4 и 5, тогда как толкование некоторых терминов, используемых в статьях об особых категориях доходов (например, недвижимое имущество, дивиденды), содержится в соответствующих статьях. Стороны Конвенции могут в двустороннем порядке договориться относительно определения терминов «одно из Договаривающихся государств» и «другое Договаривающееся государство». Они также могут включить в определение одного из Договаривающихся государств ссылку на континентальный шельф.

B. *Комментарий к пунктам Статьи* 3

Пункт 1

3. *a*) *Термин «лицо»*

Термин «лицо», который в подпункте *a* определен как означающий любое физическое лицо, компанию или любую другую совокупность лиц, следует истолковывать весьма широко. В соответствии с комментарием к Статье 3 Типовой конвенции ОЭСР этот термин включает также «любое образование, которое, хотя само по себе и не является совокупностью лиц, для целей налогообложения считается корпорацией [например, фонд]».

b) *Термин «компания»*

4. Определение термина «компания», как и соответствующее определение в Типовой конвенции ОЭСР, сформулировано со специальной ссылкой на Статью 10 о дивидендах. Определение касается этой статьи, пункта 8 Статьи 5 и Статьи 16, которые соответствуют пункту 7 Статьи 5 и Статье 16 Типовой конвенции ОЭСР.

c) *Термин «предприятие одного из Договаривающихся государств»*

5. В подпункте *c* приводятся определения терминов «предприятие одного из Договаривающихся государств» и «предприятие другого Договаривающегося государства». В нем нет определения термина «предприятие» как такового, поскольку, как отмечается в комментарии к Типовой конвенции ОЭСР, «вопрос о том, осуществляется та или иная деятельность в рамках предприятия или считается сама по себе образующей предприятие, всегда истолковывается в соответствии с положениями внутреннего законодательства Договаривающихся государств».

d) *Термин «международные перевозки»*

6. В основе определения термина «международные перевозки» лежит принцип, согласно которому право облагать налогом прибыль, получаемую от эксплуатации морских или воздушных судов в международных перевозках, принадлежит только тому Договаривающемуся государству, в котором находится фактический руководящий орган. Этот принцип изложен в пункте 1 Статьи 8A (соответствующем пункту 1 Статьи 8 Типовой конвенции ОЭСР) и в пункте 1 Статьи 8B, а также в первом предложении пункта 2 Статьи 8B (при условии в данном последнем случае, что соответствующая деятельность по перевозкам явля-

ется не более чем случайной). Однако Договаривающиеся государства могут на двусторонней основе договориться о замене в случае необходимости ссылки в подпункте *d* на постоянное местопребывание для обеспечения соответствия общему характеру других статей, касающихся международных перевозок. В таких случаях, как отмечается в комментарии к Типовой конвенции ОЭСР, «слова “предприятием, фактический руководящий орган которого находится в одном из Договаривающихся государств” следует заменить словами “предприятием одного из Договаривающихся государств” или “резидентом одного из Договаривающихся государств”».

7. Как также отмечается в комментарии ОЭСР, определение термина «международные перевозки» «шире обычного значения этого термина, используемого [для] сохранения за государством, в котором находится фактический руководящий орган, права облагать налогом чисто внутренние перевозки, а также международные перевозки между третьими государствами, и для разрешения другому Договаривающемуся государству облагать налогом перевозки исключительно в пределах его границ».

e) *Термин «компетентный орган»*

8. Как и в Типовой конвенции ОЭСР, определение термина «компетентный орган» оставляется за Договаривающимися государствами, которые вправе назначить один или несколько органов, наделенных соответствующей компетенцией для цели применения Конвенции. Такой подход необходим, поскольку в некоторых странах осуществление конвенций об избежании двойного налогообложения не может происходить исключительно в рамках юрисдикции высших налоговых органов, так как некоторые вопросы могут быть сохранены за другими органами или могут относиться к их компетенции.

f) *Термин «гражданин»*

9. Первоначально определение термина «гражданин» было включено в пункт 2 Статьи 24, касающейся недискриминации. В результате определение термина «гражданин» имело бы ограниченное применение только для целей Статьи 24. Поскольку термин «гражданин» упоминается и в других статьях Конвенции, а именно в подпунктах *c* и *d* пункта 2 Статьи 4, в статьях 19, 24 и 25, в 1999 году было решено перенести определение термина «гражданин» из пункта 2 Статьи 24 в подпункт *f* пункта 1 Статьи 3. В отношении физических лиц в определении просто говорится, что этот термин применяется к любому физическому лицу, имеющему гражданство одного из Договаривающихся государств. Не было признано необходимым включить в текст Конвенции какие-либо

соображения о значении понятия гражданства, помимо представлявшихся целесообразными, чтобы сделать какое-либо специальное замечание относительно значения и применения этого слова. При определении того, что понимается под «гражданами одного из Договаривающихся государств» применительно к физическим лицам, необходимо ссылаться на смысл, в котором этот термин обычно используется, и на нормы каждого государства о приобретении или утрате гражданства.

10. Более подробно в подпункте *f* говорится о юридических лицах, товариществах и объединениях. Содержащееся в этом положении утверждение о том, что гражданином считается любое юридическое лицо, товарищество или объединение, существующий статус которых основан на законодательстве, действующем в Договаривающемся государстве, снимает проблему, часто возникающую при определении гражданства компаний. При определении гражданства компаний некоторые государства руководствуются скорее не законом, регулирующим деятельность компаний, а происхождением капитала, на основе которого была образована компания, и гражданством контролирующих ее физических или юридических лиц.

11. Кроме того, учитывая правовые отношения, сложившиеся между компанией и государством, по законам которого она создана, и напоминающие отношения гражданства для физических лиц, представляется целесообразным не рассматривать юридических лиц, товарищества и объединения в специальном положении, а объединить их с физическими лицами в рамках термина «гражданин».

Пункт 2

12. Как и в пункте 2 Статьи 3 Типовой конвенции ОЭСР, в данном пункте содержится общая норма, касающаяся значения терминов, используемых, но не определенных в Конвенции. Согласно комментарию ОЭСР в 1995 году в пункт 2 были внесены изменения, с тем чтобы:

> «…его текст больше соответствовал общему и совпадающему пониманию государств-членов. Для целей пункта 2 значение любого термина, не имеющего определения в Конвенции, может быть подтверждено ссылкой на значение, которое этот термин имеет для цели любого соответствующего положения внутреннего законодательства одного из Договаривающихся государств, независимо от того, является ли это законодательство налоговым или нет. Однако если какой-либо термин для целей различных законов одного из Договаривающихся государств определяется по-разному, то значение, придаваемое этому термину для целей

законодательства, вводящего налоги, к которым применяется Конвенция, имеет преобладающую силу по сравнению со всеми другими значениями, в том числе придаваемыми для целей других налоговых законов. Государства, которые могут заключать взаимные соглашения (на основании положений Статьи 25 и, в частности, ее пункта 3), где устанавливаются значения терминов, не имеющих определения в Конвенции, должны учитывать эти соглашения при толковании таких терминов». [пункт 13.1]

В случае возникновения конфликта между законодательством, действующим на момент подписания Конвенции, и законодательством, действующим на момент введения налога, последнее толкование имеет преобладающую силу.

13. В комментарии ОЭСР говорится:

«Тем не менее в пункте 2 указано, что он применяется лишь в тех случаях, когда по контексту не требуется альтернативного толкования. Контекст определяется, в частности, намерением Договаривающихся государств при подписании Конвенции, а также значением, придаваемым данному термину в законодательстве другого Договаривающегося государства (подразумеваемая ссылка на принцип взаимности, на котором основана Конвенция). Таким образом, формулировка этой статьи предоставляет компетентным органам определенную свободу действий. [пункт 12]

Следовательно, формулировка пункта 2 предусматривает достаточную сбалансированность между необходимостью обеспечения стабильности обязательств, принимаемых на себя государствами при подписании Конвенции (поскольку не следует разрешать государству частично лишать Конвенцию силы путем последующего изменения в его внутреннем законодательстве охвата терминов, не имеющих определения в Конвенции), с одной стороны, и необходимостью иметь возможность применять Конвенцию удобным и практичным способом на протяжении определенного времени (следует избегать потребности в ссылке на устаревшие понятия) — с другой». [пункт 13]

Статья 4

РЕЗИДЕНТ

A. *Общие соображения*

1. В Статье 4 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводится Статья 4 Типовой конвенции ОЭСР с одной поправкой, а именно: в 1999 году в пункте 1 в перечень критериев для налогообложения в качестве резидента был добавлен еще один критерий — «место регистрации». В соответствии с комментарием к Статье 4 Типовой конвенции ОЭСР

> «понятие “резидент одного из Договаривающихся государств” имеет различные функции и считается важным в трех случаях:
>
> *a*) при определении личностной сферы применения Конвенции;
>
> *b*) при урегулировании случаев возникновения двойного налогообложения в результате двойного местопребывания;
>
> *c*) при урегулировании случаев возникновения двойного налогообложения в результате налогообложения в государстве постоянного местопребывания и в государстве источника или местонахождения собственности». [пункт 1]

2. Как и в Статье 4 Типовой конвенции ОЭСР, в Статье 4 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций дано определение выражения «резидент одного из Договаривающихся государств» и устанавливаются правила для урегулирования случаев двойного местопребывания. В двух типичных случаях коллизии между двумя местами постоянного пребывания и между местопребыванием и источником или местонахождением собственности причина конфликта заключается в том, что на основании своего внутреннего законодательства одно или оба Договаривающихся государства утверждают, что данное лицо является резидентом на их территории. В связи с этим в комментарии ОЭСР дается следующее пояснение:

> «Как правило, внутреннее законодательство различных государств предусматривает полную обязанность платить налоги — “полные налоговые обязательства” — на основании личной связи налогоплательщиков с данным государством (“государством постоянного местопребывания”). Такая обязанность платить налоги налагается лишь на тех лиц, которые имеют “местожительство” в данном государстве в том смысле, в каком “местожительство”

обычно определяется в законодательстве (частное право). Число случаев полной обязанности платить налоги расширено, чтобы охватить также, например, лиц, которые постоянно или, возможно, в течение определенного периода находятся на территории данного государства. В законодательстве некоторых государств полная обязанность платить налоги налагается на физических лиц, оказывающих услуги на борту морских судов, порт приписки которых находится в данном государстве. [пункт 3]

Сами конвенции об избежании двойного налогообложения при определении условий, при которых то или иное лицо для налоговых целей считается "резидентом" и, соответственно, несет полную ответственность по уплате налогов в данном государстве, как правило, не затрагивают внутреннее законодательство Договаривающихся государств. Они не устанавливают стандарты, которым должны соответствовать положения внутреннего законодательства о "постоянном местопребывании", с тем чтобы требования о полных налоговых обязательствах могли применяться в отношениях между Договаривающимися государствами. В этом вопросе позиция государств основывается исключительно на внутреннем законодательстве. [пункт 4]

Это довольно четко проявляется в тех случаях, когда между двумя местами постоянного пребывания нет никакой коллизии, а конфликт существует лишь между постоянным местопребыванием и источником или местонахождением собственности. Однако такая же точка зрения существует и в отношении конфликтов между двумя местами постоянного пребывания. Особенность этих случаев заключается лишь в том, что ссылка на понятие постоянного местопребывания, принятое во внутреннем законодательстве соответствующих государств, не сможет привести к разрешению этого конфликта. В подобных случаях в Конвенции должны быть предусмотрены специальные положения, позволяющие определить, какому из двух понятий постоянного местопребывания следует отдать предпочтение». [пункт 5]

B. *Комментарий к пунктам Статьи* 4

Пункт 1

3. Группа решила в качестве пункта 1 Статьи 4 принять пункт 1 Статьи 4 Типовой конвенции ОЭСР и первоначально решила не принимать второе предложение, которое гласит: «Вместе с тем данный тер-

мин [резидент одного из Договаривающихся государств] не включает любое лицо, которое подлежит налогообложению в этом государстве лишь в отношении доходов от источников в этом государстве или от находящегося в нем капитала». Второе предложение, включенное в Конвенцию ОЭСР, чтобы учесть, например, особое положение иностранных дипломатов и консульских работников, служащих в государстве, облагающем налогом резидентов на основе их совокупного дохода, которые могут быть признаны (на основании внутреннего законодательства страны, в которой они служат) резидентами, но, тем не менее, в силу их особого статуса могут подлежать налогообложению лишь в отношении доходов от источников в этом государстве, в 1999 году было также включено и в пункт 1 Статьи 4 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

4. В комментарии ОЭСР отмечается: «В соответствии с положениями второго предложения пункта 1 лицо не считается “резидентом одного из Договаривающихся государств” по смыслу Конвенции, если это лицо, хотя и не имеющее местожительства в этом государстве, на основании внутреннего законодательства считается резидентом, но подлежит лишь налогообложению, которое ограничивается его доходами от источников в этом государстве или от находящегося в нем капитала. В некоторых государствах подобная ситуация возникает в связи с физическими лицами, например в отношении иностранных дипломатических и консульских работников, служащих на их территории. В соответствии с формулировкой и духом этого положения оно также исключает из определения резидента одного из Договаривающихся государств находящиеся в иностранной собственности компании, иностранный доход которых освобожден от налогообложения в силу привилегий, предоставленных для привлечения подставных компаний. Однако это сопряжено с трудностями и ограничениями. Так, данное положение подлежит ограничительному толкованию, поскольку в противном случае оно привело бы к исключению из сферы действия Конвенции всех резидентов стран, использующих территориальный принцип в своей системе налогообложения, что явно не входит в намерение разработчиков Конвенции. Исключение некоторых компаний из определения, разумеется, не может помешать Договаривающимся государствам обмениваться информацией об их деятельности [ср. пункт 2 комментария ОЭСР к Статье 26 (воспроизведен в пункте 3 комментария к Статье 26, ниже)]. В сущности, государства могут признать целесообразным развивать добровольный обмен информацией о компаниях, стремящихся получить договорные льготы, не предусмотренные Типовой конвенцией». [пункт 8]

5. В пункте 1, как и в соответствующем положении Типовой конвенции ОЭСР, дается ссылка на понятие постоянного местопребывания,

содержащееся во внутреннем законодательстве Договаривающихся государств, и перечисляются критерии для налогообложения в качестве резидента: домициль, постоянное местопребывание, место управления (к которому в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций добавлено «место регистрации») или любой другой критерий аналогичного характера. В такой формулировке определение термина «резидент одного из Договаривающихся государств», в соответствии с комментарием ОЭСР, имеет целью, в том что касается физических лиц, охватить «различные формы личных связей с государством, которые во внутреннем налоговом законодательстве образуют основу для полного налогообложения (полных налоговых обязательств)». [пункт 8]

6. В комментарии ОЭСР отмечается следующее:

> «По общему пониманию большинства государств-членов, для целей Конвенции правительство каждого государства, а также его любое административно-территориальное образование или местный орган власти является резидентом этого государства. До 1995 года в Типовой конвенции не было прямого упоминания об этом; в 1995 году в Статью 4 была внесена поправка с целью приведения текста Типовой конвенции в соответствие с этим пониманием». [пункт 8.1]

Можно отметить, что в 1999 году аналогичная поправка была внесена и в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций.

Пункт 2

7. В этом пункте, где воспроизводится пункт 2 Статьи 4 Типовой конвенции ОЭСР, в порядке убывания по значимости перечисляется целый ряд вспомогательных критериев, подлежащих применению в тех случаях, когда физическое лицо является резидентом обоих Договаривающихся государств, а предшествующие критерии не обеспечивают четкого определения его статуса с точки зрения постоянного местопребывания. Можно отметить, что в 1999 году после изменений, ранее внесенных в Типовую конвенцию ОЭСР, в подпункты *a*, *b* и *c* пункта 2 было включено слово «лишь». В комментарии ОЭСР говорится:

> «Этот пункт касается того случая, когда в соответствии с пунктом 1 физическое лицо является резидентом обоих Договаривающихся государств. [пункт 9]
>
> Для разрешения этого конфликта необходимо предусмотреть специальные нормы, которые позволяли бы отдавать предпочтение принадлежности к одному из государств по сравнению с

принадлежностью к другому государству. По мере возможности критерий предпочтения должен быть таким, чтобы по этому поводу не возникало никаких вопросов, но чтобы соответствующее лицо отвечало ему лишь в одном государстве, и в то же время он должен отражать такую принадлежность, которая позволит считать естественной передачу права на налогообложение этому конкретному государству. Случаи, в отношении которых будут применяться специальные нормы, относятся к существующим в течение периода, когда постоянное местопребывание налогоплательщика влияет на налоговые обязательства, причем этот период может быть меньше всего налогооблагаемого периода. [Предположим, что] в одном календарном году какое-либо физическое лицо с 1 января по 31 марта является резидентом государства А на основании налогового законодательства этого государства, а затем переезжает в государство В. Поскольку это физическое лицо постоянно проживает в государстве В на протяжении более 183 дней, оно на основании налогового законодательства государства В считается резидентом государства В на протяжении всего года. С применением специальных норм в отношении периода с 1 января по 31 марта это физическое лицо считается резидентом государства А. Таким образом, как государство А, так и государство В должны считать данное физическое лицо в течение этого периода резидентом государства А, а в период с 1 апреля по 31 декабря — резидентом государства В. [пункт 10]

В этой статье предпочтение отдается Договаривающемуся государству, в котором у физического лица имеется принадлежащее ему постоянное место жительства. Такой критерий часто будет достаточным для разрешения конфликта, например когда физическое лицо имеет постоянное место жительства в одном из Договаривающихся государств и лишь в течение некоторого времени находится в другом Договаривающемся государстве. [пункт 11]

Таким образом, подпункт *a* означает, что в случае применения Конвенции (то есть в случае возникновения коллизии между нормами права двух государств) считается, что постоянным местопребыванием является место, в котором у физического лица есть принадлежащее ему или находящееся в его владении место жительства; такое место жительства должно быть постоянным, то есть физическое лицо должно обустроить и поддерживать его для постоянного использования в отличие от пребывания в каком-либо конкретном месте в таких условиях, которые свидетельствуют о том, что это пребывание будет краткосрочным. [пункт 12]

В отношении понятия “место жительства” следует отметить, что может учитываться место жительства в любой форме (дом или квартира, принадлежащие физическому лицу или арендуемые им, арендуемая меблированная комната). В то же время существенное значение имеет постоянный характер места жительства; это означает, что физическое лицо обустроило жилище для постоянного использования в любое время, а не для целей временного пребывания, которое в силу вызвавших его причин неизменно будет краткосрочным (туристическая поездка, деловая поездка, ознакомительная поездка, обучение в учебном заведении и т. д.). [пункт 13]

Если физическое лицо имеет постоянное место жительства в обоих Договаривающихся государствах, то в пункте 2 предпочтение отдается тому государству, с которым это физическое лицо имеет более тесные личные и экономические связи, что истолковывается как центр жизненно важных интересов. В тех случаях, когда постоянное местопребывание нельзя определить путем ссылки на это правило, в пункте 2 в качестве дополнительных критериев предусматриваются, во-первых, обычное место проживания, а затем — гражданство. Если физическое лицо является гражданином обоих государств или не является гражданином ни одного из них, то вопрос разрешается по взаимной договоренности между соответствующими государствами на основании процедуры, изложенной в статье 25. [пункт 14]

Если физическое лицо имеет постоянное место жительства в обоих Договаривающихся государствах, то необходимо изучить факты, чтобы определить, с каким из двух государств оно имеет более тесные личные и экономические связи. Так, будут приниматься во внимание его семейные и социальные отношения, его профессиональная, политическая, культурная или иная деятельность, его место предпринимательской деятельности, место, из которого оно управляет своей собственностью, и т. д. Необходимо изучить все обстоятельства в совокупности, но, тем не менее, очевидно, что особое внимание следует уделить соображениям, основанным на личных действиях этого физического лица. Если какое-либо лицо, имеющее место жительства в одном государстве, создает второе место жительства в другом государстве, сохраняя за собой первое, то тот факт, что оно сохраняет за собой первое место жительства в условиях, в которых оно всегда жило, где оно работало и где находятся его семья и его собственность, вместе с другими элементами может использоваться для под-

твержденія того, что это лицо сохранило свой центр жизненно важных интересов в первом государстве. [пункт 15]

В подпункте *b* содержится вторичный критерий для двух вполне определенных и отличающихся друг от друга ситуаций:

a) когда физическое лицо имеет постоянное место жительства в обоих Договаривающихся государствах и невозможно определить, в каком из них находится его центр жизненно важных интересов;

b) когда у физического лица нет постоянного места жительства ни в одном из Договаривающихся государств.

Предпочтение отдается тому государству, в котором это физическое лицо обычно проживает. [пункт 16]

В первой ситуации, когда физическое лицо имеет постоянное место жительства в обоих государствах, факт обычного проживания скорее в одном государстве, чем в другом, представляется, таким образом, обстоятельством, которое в случае сомнений относительно местонахождения центра его жизненно важных интересов позволяет высказываться в пользу того государства, в котором такое лицо находится чаще. Для этой цели необходимо учитывать проживание этого физического лица не только в месте его постоянного жительства в данном государстве, но и в любом другом месте в этом государстве. [пункт 17]

Во второй ситуации речь идет о физическом лице, которое не имеет постоянного места жительства ни в одном из Договаривающихся государств, например о лице, переезжающем из одной гостиницы в другую. В таком случае также следует учитывать все места проживания в данном государстве, не указывая причины этого. [пункт 18]

В подпункте *b* устанавливается, что в двух предусмотренных в нем ситуациях предпочтение отдается тому Договаривающемуся государству, в котором обычно проживает физическое лицо, но вместе с тем не указывается, на протяжении какого периода времени нужно проводить сопоставление. Сопоставление должно охватывать достаточный период времени, чтобы можно было определить, является ли место пребывания в каждом их двух государств обычным, а также выявить интервалы между таким пребыванием. [пункт 19]

Если в обеих ситуациях, упомянутых в подпункте *b*, физическое лицо имеет место обычного проживания в обоих Договари-

вающихся государствах или не имеет его ни в одном из них, предпочтение отдается государству, гражданином которого это физическое лицо является. Если же в подобных случаях физическое лицо является гражданином обоих Договаривающихся государств или не является гражданином ни одного из них, то в подпункте *d* на компетентные органы возлагается обязанность разрешить эту проблему путем взаимного согласования в соответствии с процедурой, предусмотренной в Статье 25». [пункт 20]

Пункт 3

8. В пункте 3, в котором воспроизводится пункт 3 Статьи 4 Типовой конвенции ОЭСР, речь идет о компаниях и других совокупностях лиц независимо от того, являются они юридическими лицами или нет. В комментарии ОЭСР отмечается, что «на практике редко бывает так, чтобы компания и т. д. подлежала налогообложению как резидент более чем в одном государстве, однако это, несомненно, возможно, например если одно государство придает основное значение регистрации, а другое — месту нахождения фактического руководящего органа. Поэтому в отношении компаний и т. д. также нужно предусмотреть специальные нормы о предпочтении». [пункт 21] В соответствии с комментарием ОЭСР «было бы недостаточным придавать значение чисто формальному критерию, такому как регистрация. Поэтому в пункте 3 значение придается месту, в котором находится фактический руководящий орган компании и т. д.» [пункт 22] Можно отметить, что, как и в Типовой конвенции ОЭСР, в 1999 году в правило «тайбрейк», используемое для определения места постоянного пребывания лиц с двойным местожительством, помимо физических лиц, было включено слово «лишь».

9. В комментарии ОЭСР далее говорится:

«Формулировка критерия предпочтительности в отношении лиц, кроме физических лиц, рассматривалась, в частности, в связи с налогообложением доходов от перевозок морским транспортом, внутренним водным транспортом и воздушным транспортом. В ряде конвенций об избежании двойного налогообложения таких доходов правом взимать налоги наделяется государство, в котором находится “руководящий орган” предприятия; в других конвенциях значение придается “месту нахождения фактического руководящего органа”, а в третьих — “финансовому домицилю владельца предприятия”. [пункт 23]

> В результате этих соображений в качестве критерия предпочтительности в отношении лиц, кроме физических лиц, было принято “место нахождения фактического руководящего органа”». [пункт 24]

10. Считается, что при определении «места нахождения фактического руководящего органа» обстоятельствами, которые, в частности, могут быть приняты во внимание, являются место, в котором фактически осуществляется руководство компанией и контроль над ней; место, где принимаются решения на самом высоком уровне по важным политическим вопросам, имеющим существенное значение для руководства компанией; место, играющее ведущую роль в руководстве компанией с экономической и функциональной точек зрения; и место, где хранятся наиболее важные бухгалтерские книги.

11. В том что касается двустороннего договора между государством A и государством B, может возникнуть конкретный вопрос о компании, которая на основании пункта 1 Статьи 4 является резидентом государства A и получает, допустим, доход с процентов не прямо, а через постоянное представительство, которое она имеет в третьей стране — государстве C. В случае применения Типовой конвенции в ее существующей формулировке такая компания может претендовать на льготные условия, например взимания налога на проценты в договоре между государством A и государством B применительно к процентам, которые выплачиваются ее постоянному представительству в государстве C. Это один из примеров того, что известно как «трехстороннее дело». Выражается определенное опасение по поводу того, что договоры открывают возможность злоупотреблений, как в приведенном примере, когда государство C является налоговым убежищем, а государство A освобождает от налога прибыль постоянных представительств предприятий, являющихся его резидентами. Эта ситуация подробно рассматривается в исследовании ОЭСР по данному вопросу, озаглавленном как «Трехстороннее дело» («Triangular Cases») и включенном в Том II Типовой конвенции ОЭСР. Государства, желающие защитить себя от возможного злоупотребления, могут воспользоваться предложенными в нем возможными решениями путем принятия дополнительных договорных положений.

Статья 5

Постоянное представительство

A. *Общие соображения*

1. Статья 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций включает ряд положений Статьи 5 Типовой конвенции ОЭСР (как без изменений, так и с существенными поправками) и некоторые новые положения. Подробная информация о поправках и новых положениях приводится в комментарии к пунктам этой статьи.

2. Понятие постоянного представительства используется в двусторонних налоговых договорах главным образом для определения права одного из Договаривающихся государств облагать налогом прибыль предприятия другого Договаривающегося государства. В соответствии с этим понятием прибыль предприятия одного из Договаривающихся государств подлежит налогообложению в другом Договаривающемся государстве лишь в том случае, если такое предприятие имеет в этом последнем государстве постоянное представительство, и лишь в той мере, в какой такая прибыль имеет отношение к этому постоянному представительству. Понятие постоянного представительства содержится в более ранних типовых конвенциях, включая типовые конвенции Лиги Наций 1928 года. В Типовой конвенции ОЭСР это понятие подтверждается и дополняется новым понятием «постоянная база», которое используется применительно к оказанию профессиональных услуг или к другим видам деятельности независимого характера.

B. *Комментарий к пунктам Статьи* 5

Пункт 1

3. Этот пункт, в котором воспроизводится пункт 1 Статьи 5 Типовой конвенции ОЭСР, содержит определение «постоянного представительства», подчеркивающее его сущность как «постоянного места расположения конторы» с конкретным «местонахождением собственности». В соответствии с комментарием ОЭСР в этом определении содержатся следующие условия:

> «— наличие “места расположения конторы”, то есть такого объекта, как служебные помещения, или, в некоторых случаях, механизмов или оборудования;

— это место расположения конторы должно быть “постоянным”, то есть оно должно быть организовано как самостоятельный объект с определенной степенью постоянства;

— осуществление предпринимательской деятельности предприятия через такое постоянное место расположения конторы. Это обычно означает, что лица, которые так или иначе зависят от предприятия (персонал), осуществляют предпринимательскую деятельность предприятия в том государстве, в котором находится постоянное место расположения конторы». [пункт 2]

В комментарии ОЭСР далее отмечается:

«Вероятно, можно утверждать, что в рамках общего определения следует также упомянуть еще одну характерную черту постоянного представительства, которой в прошлом иногда придавалось определенное значение, а именно то, что постоянное представительство должно иметь производственный характер, то есть способствовать получению прибыли предприятием. В настоящем определении эта характерная черта не нашла своего отражения. В рамках хорошо налаженной предпринимательской деятельности можно с полной уверенность полагать, что каждый участник вносит свой вклад в общую производительность. Разумеется, не в каждом случае какое-либо предприятие, имеющее в более широком контексте всей организации “производственный характер”, является в результате этого постоянным представительством, на счет которого может быть надлежащим образом отнесена прибыль для цели налогообложения на конкретной территории. [пункт 3]

Термин “место расположения конторы” включает любые служебные помещения, объекты или установки, используемые для осуществления предпринимательской деятельности предприятия независимо от того, используются ли они исключительно для этой цели. О наличии места расположения конторы можно говорить и в том случае, когда служебные помещения отсутствуют или не требуются для осуществления предпринимательской деятельности предприятия, которое обходится имеющимися у него определенными площадями. Вопрос о том, принадлежат ли эти служебные помещения, объекты или установки предприятию, арендуются им или же другим образом находятся в его распоряжении, не имеет никакого значения. Таким образом, место расположения конторы может означить партию товара на рынке или какую-либо постоянно используемую площадь на та-

моженном складе (например, для хранения товаров, облагаемых пошлиной). Кроме того, место расположения конторы может находиться в служебных помещениях другого предприятия. Это касается, например, тех случаев, когда в постоянном распоряжении иностранного предприятия находятся определенные служебные помещения (или их часть), принадлежащие другому предприятию. [пункт 4]

В соответствии с этим определением место расположения конторы должно быть "постоянным". Таким образом, как правило, должна существовать связь между местом расположения конторы и конкретной географической точкой. Неважно, как долго предприятие одного из Договаривающихся государств действует в другом Договаривающемся государстве, если оно не делает это в каком-либо определенном месте, однако это не означает, что оборудование, представляющее собой место расположения конторы, фактически должно быть прикреплено к месту, на котором оно находится. Достаточно того, что это оборудование постоянно находится на определенном месте. [пункт 5]

Поскольку место расположения конторы должно быть постоянным, отсюда также следует, что постоянное представительство может считаться таковым лишь в том случае, если место расположения конторы обладает определенной степенью постоянства, то есть если оно не имеет чисто временного характера. Если место расположения конторы создавалось не для временной цели, то такая контора может представлять собой постоянное представительство, даже если в действительности она существовала лишь в течение весьма короткого периода времени из-за особого характера деятельности предприятия или из-за того, что вследствие особых обстоятельств (например, смерть налогоплательщика, отсутствие инвестиций) оно было досрочно ликвидировано. Если место расположения конторы, которое с самого начала создавалось исключительно для краткосрочной цели, продолжает функционировать в течение такого периода, который уже не позволяет считать его временным, то это место становится постоянным местом расположения конторы и, ретроспективным образом, постоянным представительством. [пункт 6]

Для того чтобы место расположения конторы представляло собой постоянное представительство, предприятие, которое его использует, должно полностью или частично осуществлять через него свою предпринимательскую деятельность. Как отмечалось… выше, деятельность не обязательно должна иметь производствен-

ный характер. Кроме того, эта деятельность не обязательно должна быть постоянной в том смысле, что операции должны быть непрерывными, но операции должны осуществляться на регулярной основе. [пункт 7]

Если материальное имущество, такое как объекты, промышленное, торговое или научное оборудование и здания, или нематериальное имущество, такое как патенты, технологические процессы и аналогичная собственность, сдаются внаем или в аренду третьим сторонам через постоянное место расположения конторы, содержащегося предприятием одного из Договаривающихся государств в другом государстве, то эта деятельность, как правило, приведет к тому, что место расположения конторы станет в постоянном представительстве. То же самое можно сказать и в отношении поступления капитала через постоянное место расположения конторы. Если предприятие одного из государств сдает внаем или в аренду объекты, промышленное, торговое или научное оборудование, здания или нематериальное имущество предприятию другого государства, не осуществляя такую деятельность по сдаче внаем или в аренду через постоянное место расположения конторы в другом государстве, то сданные в аренду объекты, промышленное, торговое или научное оборудование, здания или нематериальное имущество как таковые не будут представлять собой постоянное представительство арендодателя при условии, что договор ограничен простой сдачей в аренду промышленного, торгового или научного оборудования и т. д. Это относится и к тем случаям, когда, например, арендодатель после производства монтажных работ направляет персонал для эксплуатации оборудования при условии, что обязанности этого персонала ограничены исключительно эксплуатацией и обслуживанием промышленного, торгового или научного оборудования, находящегося под управлением, ответственностью и контролем арендатора. Если такой персонал имеет более широкий круг полномочий, например участие в принятии решений, касающихся работы, для которой используется оборудование, или если такой персонал эксплуатирует, обслуживает, проверяет и содержит оборудование, находящееся под ответственностью и контролем арендодателя, то деятельность такого арендодателя может выходить за пределы обычной аренды промышленного, торгового или научного оборудования и может представлять собой предпринимательскую деятельность. В подобном случае при соблюдении критерия постоянства можно считать, что постоянное представительство существует. Если такая деятельность связана с деятель-

ностью, упомянутой в пункте 3, или имеет аналогичный с ней характер, то применяется шестимесячный временной предел. Другие случаи следует определять по обстоятельствам. [пункт 8]

Предпринимательская деятельность предприятия осуществляется главным образом предпринимателем или лицами, работающими по найму на этом предприятии (персоналом). Такой персонал включает наемных работников и других лиц, получающих указания от предприятия (например, работающие по найму агенты). Полномочия такого персонала в его отношениях с третьими сторонами не имеют значения. Неважно, уполномочен ли работающий по найму агент на заключение договоров, если он работает в постоянном месте расположения конторы. Но постоянное представительство может, тем не менее, существовать и в том случае, если предпринимательская деятельность предприятия осуществляется в основном через автоматизированное оборудование, а деятельность персонала сводится к наладке, эксплуатации, контролю и обслуживанию такого оборудования. Таким образом, вопрос о том, можно ли считать игральные и торговые автоматы и подобные механизмы, установленные предприятием одного из государств в другом государстве, постоянным представительством, зависит от того, занимается ли это предприятие какой-либо предпринимательской деятельностью помимо первоначальной установки таких автоматов. Постоянное представительство не существует, если предприятие просто устанавливает автоматы, а затем сдает их в аренду другим предприятиям. Однако постоянное представительство может существовать, если предприятие, которое устанавливает автоматы, обеспечивает также за собственный счет их эксплуатацию и обслуживание. Это касается и тех случаев, когда такие автоматы эксплуатируются и обслуживаются агентом, работающим по найму на данном предприятии. [пункт 10]

Существование постоянного представительства начинается с того момента, когда оно приступает к осуществлению своей предпринимательской деятельности через постоянное место расположения конторы. Это происходит сразу, как только предприятие приступает по месту расположения к осуществлению деятельности, ради которой такая контора должна постоянно функционировать. Период времени, в течение которого предприятие создает это постоянное место расположения конторы, не должно приниматься в расчет при условии, что эта деятельность существенно отличается от деятельности, ради которой должна постоянно функционировать эта контора. Постоянное представитель-

ство перестает существовать с ликвидацией постоянного места расположения конторы или прекращением любой осуществляемой через него деятельности, то есть когда прекращены все действия и меры, связанные с прежней деятельностью постоянного представительства (прекращение текущих деловых операций, обслуживания и ремонта объектов). В то же время временное прекращение операций нельзя считать закрытием. Если постоянное место расположения конторы сдается в аренду другому предприятию, то оно, как правило, будет заниматься лишь обслуживанием этого предприятия, а не арендодателя; как правило, постоянное представительство арендодателя прекращает свое существование, кроме тех случаев, когда оно продолжает заниматься самостоятельной предпринимательской деятельностью через постоянную контору». [пункт 11]

Пункт 2

4. В пункте 2, в котором воспроизводится пункт 2 Статьи 5 Типовой конвенции ОЭСР, приводится ряд примеров того, что можно prima facie считать постоянными представительствами. Развивающиеся страны часто желают как можно больше расширить сферу применения термина «постоянное представительство» и предлагают включить в число конкретных примеров склады. Однако Группа решила не расширять перечень примеров ввиду того, что исключение термина «доставка» из исключенных видов деятельности, упомянутых в подпунктах *a* и *b* пункта 4, означало, что используемый для этой цели «склад» является постоянным представительством. «Торговый склад», например, на котором место сдается в аренду другим заинтересованным сторонам, включается в число постоянных представительств. В соответствии с комментарием ОЭСР предполагается, что Договаривающиеся государства истолковывают перечисленные термины «таким образом, что эти конторы представляют собой постоянные представительства лишь в том случае, если они отвечают требованиям пункта 1». В комментарии ОЭСР подчеркивается, что термин «место управления» упоминается отдельно, поскольку он не всегда означает «контору», и что «если в законодательстве двух Договаривающихся государств не содержится понятие «место управления», отличающееся от конторы, то нет необходимости ссылаться на этот термин в их двусторонних конвенциях». [пункт 13]

5. В связи с подпунктом *f*, в котором предусматривается, что термин «постоянное представительство» включает рудники, нефтяные и газовые скважины, карьеры или любое другое место добычи природных ресурсов, в комментарии ОЭСР говорится, что «выражение “любое дру-

гое место добычи природных ресурсов” следует истолковывать широко», чтобы оно включало, например, все места добычи углеводородов как в прибрежной полосе, так и вдали от берега. Поскольку в подпункте *f* не упоминается разведка природных ресурсов, как в прибрежной полосе, так и вдали от берега, при определении того, осуществляется разведка через постоянное представительство или нет, нужно руководствоваться пунктом 1. В комментарии ОЭСР говорится:

> «Однако, поскольку оказалось невозможным добиться единства мнений по основным вопросам о том, кому принадлежат права налогообложения и к какой категории относить доход от деятельности по разведке, Договаривающиеся государства могут договориться о включении специальных положений. Например, они могут договориться о том, что предприятие одного из Договаривающихся государств в связи с его деятельностью по разведке природных ресурсов в каком-либо месте или районе другого Договаривающегося государства:
>
> *a*) считается не имеющим постоянного представительства в этом другом государстве; или
>
> *b*) считается осуществляющим такую деятельность через постоянное представительство в этом другом государстве; или
>
> *c*) считается осуществляющим такую деятельность через постоянное представительство в этом другом государстве, если продолжительность такой деятельности превышает предусмотренный срок.
>
> Кроме того, Договаривающиеся государства могут договориться о распространении на доход от такой деятельности действия какой-либо другой нормы». [пункт 15]

6. Как отмечалось выше, выражение «любое другое место добычи природных ресурсов» в подпункте *f* следует истолковывать широко. В связи с этим некоторые члены Группы из развивающихся стран утверждали, что «рыболовецкие суда» можно считать местом добычи или эксплуатации природных ресурсов, поскольку «рыба» представляет собой природный ресурс. Согласно их рассуждению, несмотря на то что все места или оборудование, обозначенные в подпунктах *a–e* пункта 2 как «постоянное представительство», действительно обладают определенной степенью постоянства или представляют собой «недвижимое имущество», рыболовецкие суда все же можно считать местом, используемым для добычи природных ресурсов, под которыми можно понимать не только полезные ископаемые, находящиеся в земле. Рыболовецкие суда фактически можно сравнить с плавучей буровой платформой,

которая используется для морского бурения с целью получения доступа к минеральному топливу или нефти. Когда рыболовецкие суда используются в территориальных водах или в исключительной экономической зоне прибрежного государства, деятельность таких судов будет представлять собой постоянное представительство, находящееся в этом государстве. Однако, по мнению ряда других членов, такой подход может вызвать возражение, состоящее в том, что он обеспечивает слишком широкое толкование термина «постоянное представительство» и подлинной формулировки этого подпункта, и, соответственно, они считают, что страны — участницы того или иного договора, желающие выдвинуть такое предложение в отношении рыболовецкой деятельности, должны сделать это прямо путем его включения в качестве новой самостоятельной категории в перечень, содержащийся в этой статье. Соответственно, вопрос о толковании характера этой деятельности будет разрешаться в ходе переговоров между Договаривающимися государствами.

Пункт 3

7. В этом пункте охватывается более широкий круг деятельности по сравнению с пунктом 3 Статьи 5 Типовой конвенции ОЭСР, в котором говорится: «Строительная площадка либо строительный или монтажный объект представляют собой постоянное представительство лишь в том случае, если продолжительность связанных с ними работ превышает двенадцать месяцев». В дополнение к термину «монтажный объект», используемому в Типовой конвенции ОЭСР, в подпункт *a* пункта 3 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций включены «сборочный объект», а также «надзорная деятельность», связанная со «строительной площадкой, строительным, монтажным или сборочным объектом». Еще одно различие заключается в том, что если в Типовой конвенции ОЭСР такая площадка или такой объект представляют собой постоянное представительство лишь в том случае, если продолжительность связанных с ними работ превышает двенадцать месяцев, то в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций этот минимальный срок сокращен до шести месяцев. В особых случаях шестимесячный срок в ходе двусторонних переговоров может быть сокращен до трех месяцев, но не менее.

8. Некоторые развивающиеся страны поддерживают более подробный вариант подпункта *a* пункта 3, в котором действие этого положения распространяется на ситуацию:

> «Когда такой объект или такая деятельность, связанные с продажей машин или оборудования, сохраняются в течение периода

времени, не превышающего шесть месяцев, а затраты, оплачиваемые в связи с объектом или деятельностью, превышают 10 процентов от продажной цены этих машин или оборудования».

Другие члены Группы считают, что такое положение было бы нецелесообразным, в частности если машины установлены не тем предприятием, которое осуществляет строительные работы.

9. В подпункте *b* пункта 3 Статьи 5 речь идет об оказании услуг, включая консультативные услуги, которые конкретно не рассматриваются в Типовой конвенции ОЭСР в связи с понятием «постоянное представительство». Считается, что управленческие и консультативные услуги должны охватываться, поскольку оказание таких услуг в развивающихся странах корпорациями промышленно развитых стран часто сопряжено с крупными суммами денег.

10. Что касается шестимесячного порогового срока в подпунктах *a* и *b* пункта 3 Статьи 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, то некоторые развивающиеся страны предпочитают вовсе устранить какое-либо ограничение по сроку по двум основным причинам: во-первых, поскольку строительная, сборочная и аналогичная деятельность вследствие современной технологии может быть весьма непродолжительной, но при этом приносить существенную прибыль предприятию, осуществляющему такую деятельность; и, во-вторых, поскольку срок пребывания иностранного персонала, участвующего в такой деятельности, в стране источника не имеет никакого значения для права развивающихся стран на взимание подоходного налога. По мнению других членов Группы из развивающихся стран, какое-либо ограничение по сроку следует устранить, поскольку предприятия стран — экспортеров капитала могут воспользоваться таким ограничением для уклонения от налогообложения в стране источника. Было выражено мнение о том, что нет никаких оснований применять в отношении строительного объекта иной режим, чем к лицам, которые охватываются Статьей 17 Типовой конвенции ОЭСР и облагаются налогом по месту осуществления своей деятельности независимо от ее продолжительности. Тем не менее целью договора является содействие международной торговле и развитию, и идея, лежащая в основе установления ограничения по сроку, заключается в том, что деловые предприятия одного из Договаривающихся государств нужно поощрять к тому, чтобы они начинали подготовительные или вспомогательные операции в другом Договаривающемся государстве, не подвергаясь при этом незамедлительно налогообложению со стороны другого государства, что на более позднем этапе будет способствовать более постоянному характеру и расширению деятельности.

11. В связи с этим в комментарии ОЭСР отмечается:

«Срок в [шесть] месяцев применяется в отношении каждой отдельной площадки или каждого объекта. При определении продолжительности существования площадки или объекта не следует принимать во внимание время, затраченное ранее соответствующим подрядчиком на других площадках или объектах, которые с ним абсолютно не связаны. Строительную площадку следует считать единым подразделением, даже если она создана на основании нескольких контрактов, при условии, что с коммерческой и географической точек зрения она явно представляет собой единое целое. При условии соблюдения этого положения строительная площадка представляет собой единое подразделение даже в том случае, если заказы были размещены несколькими лицами (например, на ряд домов). Пороговый срок в [шесть] месяцев дает возможность злоупотреблений: были случаи, когда предприятия (главным образом подрядчики или субподрядчики, работающие на континентальном шельфе или занятые деятельностью, связанной с разведкой и разработкой континентального шельфа) делят свои контракты на несколько частей, каждая из которых охватывает период менее [шести] месяцев и относится к другой компании, которая, тем не менее, принадлежит одной и той же группе. Помимо того что такие злоупотребления в зависимости от обстоятельств могут подпадать под действие законодательных или судебных норм об уклонении от налогов, страны, озабоченные этим вопросом, могут принимать решения в рамках двусторонних переговоров. [пункт 18]

Площадка существует с того момента, когда подрядчик начинает свою работу, включая любую подготовительную работу, в стране, где должно осуществляться строительство, например когда он создает проектное бюро для строительства. В целом площадка существует до завершения или окончательного прекращения работы. Временное приостановление работы нельзя считать прекращением существования площадки. При определении продолжительности существования площадки следует учитывать сезонные или другие временные перерывы. К сезонным перерывам относятся перерывы, вызванные плохой погодой. Временный перерыв может быть вызван, например, нехваткой материалов или трудностями с рабочей силой. Так, например, если подрядчик приступил к дорожным работам 1 мая, приостановил эти работы 1 августа из-за плохих погодных условий или отсутствия материалов и возобновил их 1 октября, завершив строительство дороги 1 января следующего года, то его строительный объект

считается постоянным представительством, поскольку между датой начала работы (1 мая) и датой ее окончательного завершения (1 января следующего года) прошло восемь месяцев. Если предприятие (генеральный подрядчик), взявшее на себя реализацию всего объекта, передает части этого объекта по договору субподряда другим предприятиям (субподрядчикам), то время, затраченное субподрядчиком, работающим на строительной площадке, должно считаться как время, затраченное генеральным подрядчиком на строительство объекта. Сам субподрядчик имеет постоянное представительство на площадке, если продолжительность его деятельности на ней превышает двенадцать месяцев. [пункт 19]

Сам характер строительного или монтажного объекта может быть таким, что заставляет подрядчика постоянно или время от времени менять место своей деятельности по мере осуществления работ на объекте. Это может иметь место, например, при строительстве дорог или каналов, драгировании водных путей или прокладке трубопроводов. В подобном случае отсутствие рабочей силы в каком-либо конкретном месте в течение [шести] месяцев не имеет никакого значения. Деятельность, осуществляемая в каждом конкретном месте, является частью единого объекта, и этот объект следует считать постоянным представительством, если продолжительность связанных с ним работ в целом составляет свыше [шести] месяцев». [пункт 20]

12. В подпункте *b* охватывается деятельность по оказанию услуг, но лишь в том случае, если эта деятельность «осуществляется (в рамках одного и того же или смежного проекта) в Договаривающемся государстве в течение периода или периодов, составляющих в совокупности за любой двенадцатимесячный срок свыше шести месяцев». Слова «в рамках одного и того же или смежного проекта» включены, поскольку нецелесообразно объединять не связанные между собой проекты ввиду сопряженной с этим неопределенности и порождаемых ею нежелательных различий между предприятием, имеющим, например, один проект продолжительностью в три месяца, и другим предприятием с двумя не связанными между собой проектами, каждый из которых осуществляется в течение трех месяцев и следует один за другим. Однако, по мнению некоторых членов Группы, введенное «проектное» ограничение либо слишком легко поддается манипуляциям, либо является слишком узким, поскольку может помешать налогообложению в случае наличия следующих друг за другом отдельных проектов, каждый из которых осуществляется в течение четырех-пяти месяцев.

13. Некоторые члены Группы из развивающихся стран считают, что в ходе двусторонних переговоров в пункт 3 может быть включено положение, предусматривающее, что если предприятие одного из Договаривающихся государств эксплуатирует рыболовецкие суда в территориальных водах другого Договаривающегося государства, то эти суда могут считаться постоянным представительством в этом другом государстве. Такое положение могло бы применяться лишь в том случае, если бы эти суда превышали пороговые значения, например количества выловленной рыбы или какого-либо иного критерия.

14. Если деятельность по оказанию услуг представляет собой постоянное представительство на основании пункта 3, то налогом облагается лишь прибыль, отнесенная к постоянному представительству в стране источника.

15. К подпункту *a* пункта 3 Статьи 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций имеют отношение следующие отрывки из комментария к Типовой конвенции ОЭСР:

> «В настоящем пункте прямо предусмотрено, что строительная площадка либо строительный или монтажный объект представляют собой постоянное представительство лишь в том случае, если продолжительность связанных с ними работ превышает [шесть] месяцев. Любой из тех объектов, который не отвечает этому условию, сам по себе не является постоянным представительством, даже если в его составе имеется структура, например контора или цех по смыслу пункта 2, связанная со строительной деятельностью. [пункт 16]
>
> Термин “строительная площадка либо строительный или монтажный объект” включает не только строительство зданий, но и строительство дорог, мостов и каналов, укладку трубопроводов, земляные работы и драгирование. Проектирование и надзор за возведением здания охватываются этим термином в том случае, если они осуществляются строительным подрядчиком. В то же время проектирование и надзор не включаются, если они осуществляются другим предприятием, чья деятельность в связи с соответствующим строительством ограничена работой по проектированию и надзору. Если у этого другого предприятия есть контора, которую оно использует лишь для осуществления проектной или надзорной деятельности, относящейся к площадке или объекту, который не представляет собой постоянного представительства, то эта контора не является постоянной конторой по смыслу пункта 1, поскольку ее существование не обладает определенной степенью постоянства». [пункт 17]

Пункт 4

16. В этом пункте воспроизводится пункт 4 Статьи 5 Типовой конвенции ОЭСР с двумя существенными поправками: из подпунктов *a* и *b* исключено слово «доставка». Исключение слова «доставка» означает, что используемый для такой цели «склад» является постоянным представительством. «Коммерческий склад», помещения которого сданы в аренду другим заинтересованным лицам, также является постоянным представительством на основании пункта 2.

17. Слово «доставка» исключено, поскольку наличие товарных запасов для немедленной доставки способствует продаже продукта и, соответственно, получению прибыли в стране пребывания предприятием, владеющим этим объектом. Непрерывная связь и, таким образом, наличие такой поставки товаров должны считаться постоянным представительством, причем определение суммы дохода, надлежащим образом относимого к постоянному представительству, является отдельным вопросом. Некоторые члены Группы из развитых стран не согласны с этим заключением и считают, что, поскольку постоянное представительство, занимающееся только доставкой, может получать, как правило, лишь небольшой доход, такое отличие от Типовой конвенции ОЭСР не имеет смысла.

18. Вопрос о том, можно ли использование объектов для «доставки товаров» отнести к подпунктам *a* и *b* пункта 4 в качестве деятельности, которая не приведет к созданию постоянного представительства, давно привлекает внимание Группы экспертов, в основном потому, что фраза «доставка товаров» включена в подпункты *a* и *b* пункта 4 Статьи 5 Типовой конвенции ОЭСР. Было отмечено, что многие развивающиеся страны согласились повысить порог постоянного представительства и что почти 75 процентов двусторонних налоговых договоров, заключенных развивающимися странами, содержат слова «доставка товаров» в подпунктах *a* и *b* пункта 4 соответствующих договоров, о чем свидетельствует проведенное в 1997 году исследование. Нельзя игнорировать тот факт, что отсутствие слов «доставка товаров» в подпунктах *a* и *b* пункта 4 Статьи 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций является одной из важных черт, которые отличают ее от Типовой конвенции ОЭСР. С другой стороны, утверждается, что даже если рассматривать доставку товаров как деятельность, ведущую к созданию постоянного представительства, то такая деятельность, в сущности, может дать лишь весьма незначительный доход. В свою очередь, если признать, что такая деятельность по «доставке товаров» приводит к созданию постоянного представительства, то со стороны налоговых органов может возникнуть тенденция к попытке приписывать такой деятельно-

сти доход независимо от того, есть ли он в действительности. Это может привести к безрезультатной и длительной судебной тяжбе. Группа экспертов не достигла консенсуса относительно изменения положений подпунктов *a* и *b* пункта 4 Статьи 5 путем включения «доставки товаров» в качестве деятельности, которая может представлять собой постоянное представительство. Поэтому Договаривающиеся государства при заключении двусторонних налоговых договоров могут рассмотреть обе эти различающиеся точки зрения.

19. В 1999 году в пункт 4 Статьи 5 был добавлен подпункт *f*. В подпункте *f* Типовой конвенции ОЭСР предусматривается, что «содержание постоянной конторы исключительно для видов деятельности, упомянутых в подпунктах *a–e*, в любом их сочетании» не является постоянным представительством, если «общая деятельность постоянной конторы в результате такого сочетания имеет подготовительный или вспомогательный характер». Вопрос о включении подпункта *f* пункта 4 был далее пересмотрен по настоянию члена Группы одной из развитых стран. Некоторые члены Группы отвечали, что с административной точки зрения трудно приписать доход деятельности, указанной в пункте 4, и что, поскольку ни один из видов деятельности, перечисленных в подпунктах *a–e,* сам по себе не является постоянным представительством, трудно представить, каким образом их объединение приведет к созданию постоянного представительства.

20. В соответствующей части комментария к подпункту *f* пункта 4 текста ОЭСР говорится следующее:

> «…в подпункте *f* предусматривается, что сочетание видов деятельности, упомянутых в подпунктах *a–e,* в одной и той же постоянной конторе считается не образующим постоянного представительства при условии, что общая деятельность постоянной конторы в результате такого сочетания имеет подготовительный или вспомогательный характер. Таким образом, положения пункта 4 имеют целью не допустить, чтобы предприятие одного из государств облагалось налогом в другом государстве, если оно занимается в этом государстве деятельностью, имеющей исключительно подготовительный или вспомогательный характер. [пункт 21]
>
> Как уже отмечалось в пункте 21, выше, пункт 4 предназначен для того, чтобы предусмотреть исключения из общего определения в пункте 1, касающегося постоянных контор, которые занимаются деятельностью, имеющей подготовительный или вспомогательный характер. Таким образом, в соответствии с подпунктом *f* пункта 4 тот факт, что одна постоянная контора

объединяет любые из видов деятельности, упомянутых в подпунктах *a–e* пункта 4, сам по себе не означает существования постоянного представительства. Поскольку объединенная деятельность такой постоянной конторы имеет лишь подготовительный или вспомогательный характер, следует считать, что постоянное представительство не существует. Сочетания такой деятельности следует рассматривать не с жестких позиций, а в свете конкретных обстоятельств. Критерий «подготовительный или вспомогательный характер» следует истолковывать так же, как это предусматривается для такого же критерия в подпункте *e*. Подпункт *f* не имеет значения в том случае, когда предприятие содержит несколько постоянных контор по смыслу подпунктов *a–e* при условии, что они отделены друг от друга как по месту расположения, так и в организационном порядке, поскольку в таком случае при решении вопроса о существовании постоянного представительства каждую контору следует рассматривать отдельно и обособленно. Государства, желающие разрешить любое сочетание позиций, перечисленных в подпунктах *a–e,* независимо от соблюдения критерия, касающегося подготовительного или вспомогательного характера такого сочетания, вправе сделать это путем исключения слов «при условии… характер» из подпункта *f*». [пункт 27]

21. В комментарии к Типовой конвенции ОЭСР говорится, что виды предпринимательской деятельности, перечисленные в пункте 4, «считаются исключениями из общего определения, приведенного в пункте 1» и что они «не являются постоянными представительствами, даже если эта деятельность осуществляется через постоянную контору». В комментарии ОЭСР подчеркивается, что «общей чертой этих видов деятельности является то, что они в целом имеют подготовительный или вспомогательный характер» и что «положения пункта 4 имеют целью не допустить, чтобы предприятие одного из государств облагалось налогом в другом государстве, если оно занимается в этом государстве деятельностью, имеющей исключительно подготовительный или вспомогательный характер». В комментарии ОЭСР далее говорится:

«Подпункт *a* касается лишь того случая, когда предприятие прибегает к использованию объектов для хранения [или] демонстрации… собственных изделий или товаров. В подпункте *b* речь идет о складировании самих товаров и предусматривается, что склад как таковой не считается постоянным представительством, если он содержится для цели хранения [или] демонстрации… Подпункт *c* касается случая, когда запасы изделий или товаров, принадлежащие одному предприятию, от имени этого предприятия или за его счет обрабатываются другим предприятием.

Ссылка в подпункте *d* на сбор информации предназначена для включения бюро газеты, которое не имеет никакой другой цели, как только действовать в качестве одного из многих “ответвлений” органа-учредителя; чтобы освободить такое бюро от налогов, достаточно лишь расширить понятие “простое приобретение”. [пункт 22]

В подпункте *e* предусматривается, что постоянная контора, через которую предприятие осуществляет лишь ту деятельность, которая имеет для него подготовительный или вспомогательный характер, не считается образующей постоянное представительство. Формулировка этого подпункта делает излишним составление исчерпывающего перечня исключений. Кроме того, в этом подпункте предусматривается обобщенное исключение из общего определения в пункте 1 и в сочетании с этим пунктом он предусматривает еще один селективный критерий для определения того, что является постоянным представительством. Он в значительной мере ограничивает это определение и исключает из своей довольно широкой сферы применения целый ряд различных видов деловых организаций, которые, хотя и действуют через постоянную контору, не должны считаться постоянными представительствами. Признается, что такая контора вполне могла бы способствовать повышению производительности предприятия, однако оказываемые ею услуги настолько удалены от места фактической реализации прибыли, что трудно приписать какую-либо прибыль данной постоянной конторе. Примерами являются постоянные конторы, используемые исключительно с целью рекламы, предоставления информации, научно-исследовательской деятельности или обслуживания патентных договоров или договоров о предоставлении “ноу-хау”, если такая деятельность имеет подготовительный или вспомогательный характер. [пункт 23]

Часто трудно провести различие между деятельностью, имеющей подготовительный или вспомогательный характер и не имеющей такого характера. Решающий критерий заключается в том, составляет ли деятельность самой постоянной конторы существенную и значительную часть деятельности предприятия в целом. Каждый конкретный случай предстоит оценивать с учетом его особенностей. Так или иначе, деятельность постоянной конторы, общая цель которой идентична общей цели предприятия в целом, не относится к подготовительной или вспомогательной. Если, например, целью предприятия является предоставление услуг в области патентов и “ноу-хау”, то постоянная контора этого предприятия, осуществляющая такую деятельность, не может

воспользоваться преимуществами в рамках подпункта *е.* Постоянная контора, выполняющая функции управления предприятием или даже только частью предприятия, либо какой-либо группой концерна, не может считаться занимающейся подготовительной или вспомогательной деятельностью, поскольку такая управленческая деятельность превышает этот уровень. Если предприятия, имеющие международные отделения, создают так называемую "управленческую контору" в государствах, где находятся их дочерние компании, постоянные представительства, агенты или лицензиаты, и такая контора наделена надзорными и координационными функциями в отношении всех департаментов предприятия, находящихся в соответствующем регионе, то постоянное представительство, как правило, будет считаться существующим, поскольку управленческая контора может рассматриваться как контора по смыслу пункта 2. Если крупный международный концерн делегирует все управленческие функции своим региональным управленческим конторам, так что функции головной конторы концерна сводятся лишь к общему надзору (так называемые полицентрические предприятия), то региональные управленческие конторы следует даже считать "местом управления" по смыслу подпункта *а* пункта 2. Функция управления предприятием, даже если она затрагивает лишь определенную область операций концерна, является существенной частью деловых операций этого предприятия и, таким образом, никак не может считаться деятельностью, имеющей подготовительный или вспомогательный характер по смыслу подпункта *е* пункта 4. [пункт 24]

Постоянное представительство можно также считать созданным, если предприятие содержит постоянную контору для поставки клиентам запасных частей к поставляемому им оборудованию и для обслуживания или ремонта такого оборудования. Поскольку такие послепродажные услуги, оказываемые этими организациями, составляют существенную и важную часть услуг, оказываемых предприятием клиентам, деятельность подобных организаций вовсе не является вспомогательной. Положения подпункта *е* применяются только в том случае, если деятельность постоянной конторы имеет лишь подготовительный или вспомогательный характер. Они не применяются, когда, например, постоянная контора занимается предоставлением не только информации, но и планов и т. д., специально разработанных по заказу индивидуального клиента. То же самое можно сказать и в том случае, когда какая-либо научно-исследовательская организация занимается производственной деятельностью. [пункт 25]

Кроме того, в подпункте *e* поясняется, что деятельность постоянной конторы должна осуществляться в интересах предприятия. Постоянная контора, оказывающая услуги не только своему предприятию, но и напрямую другим предприятиям, например другим компаниям группы, включающей в свой состав компанию, которой принадлежит данная контора, не попадет в сферу действия подпункта *e*. [пункт 26]

Постоянные конторы, упомянутые в пункте 4, не могут считаться образующими постоянные представительства, поскольку их деятельность ограничена функциями, позволяющими считать, что постоянная контора не является постоянным представительством. Об этом можно говорить даже в том случае, когда договоры, необходимые для налаживания и осуществления предпринимательской деятельности, заключены теми, кто отвечает за сами конторы. Служащих контор по смыслу пункта 4, уполномоченных заключать такие договоры, не следует считать агентами по смыслу пункта 5. В качестве примера можно привести научно-исследовательский институт, руководитель которого уполномочен заключать договоры, необходимые для поддержания деятельности института, и осуществляет свои полномочия в рамках функций института. Однако постоянное представительство существует, если постоянная контора, выполняющая любую из функций, перечисленных в пункте 4, выполняет их от имени не только предприятия, которому она принадлежит, но и других предприятий. Например, если бы рекламное агентство, принадлежащее какому-либо предприятию, занималось также рекламной деятельностью в интересах других предприятий, то оно считалось бы постоянным представительством предприятия, которому оно принадлежит. [пункт 28]

Если какая-либо постоянная контора на основании пункта 4 не считается постоянным представительством, то это исключение применяется также и в отношении передачи движимого имущества, составляющего часть имущества предприятия, находящегося в распоряжении конторы, при прекращении деятельности предприятия на таком объекте… Поскольку, например, демонстрация товаров исключена на основании подпунктов *a* и *b*, то и продажа товаров при завершении торговой ярмарки или конференции охватывается этим исключением. Такое исключение, естественно, не применяется в отношении продаж товаров, которые фактически не демонстрировались на ярмарке или конференции. [пункт 29]

Постоянная контора, используемая как для деятельности, относящейся к разряду исключений (пункт 4), так и для других видов деятельности, будет считаться единым постоянным представительством и облагаться налогом в отношении обоих видов деятельности. Это может иметь место, например, в тех случаях, когда запасы, которые содержатся для доставки товаров, задействованы также при сбыте». [пункт 30]

Пункт 5

22. Существует общепринятый принцип, согласно которому предприятие, имеющее какое-либо лицо, действующее от его имени в одном из государств, следует при определенных условиях считать имеющим постоянное представительство в этом государстве, даже если это предприятие не имеет постоянной конторы в этом государстве по смыслу пунктов 1 и 2. В пункте 5 этому государству предоставляется право на налогообложение, если лицо, действующее от имени предприятия, является работающим по найму агентом и если соблюдены различные другие требования. Работающие по найму агенты, которыми могут быть физические лица или компании, как правило, являются постоянными представительствами предприятия, если они от имени такого предприятия осуществляют один из видов деятельности, которая представляла бы собой постоянное представительство на основании настоящей Типовой конвенции, если бы такую деятельность осуществляло само это предприятие.

23. Работающий по найму агент является «постоянным представительством» лишь в том случае, если полномочия этого агента используются неоднократно, а не только в отдельных случаях. В комментарии ОЭСР далее говорится:

«…Кроме того, фраза “полномочие по заключению договоров от имени предприятия” не ограничивается применением этого пункта в отношении агента, который заключает договоры буквально от имени предприятия; этот пункт применяется также в отношении агента, который заключает договоры, имеющие обязательную силу для предприятия даже тогда, когда эти договоры фактически заключены не от имени предприятия. Полномочие по заключению договоров должно охватывать договоры, касающиеся операций, которые представляют собой собственно предпринимательскую деятельность предприятия. Например, было бы неуместным наделять какое-либо лицо правом привлекать служащих предприятия к оказанию содействия деятельности этого лица от имени предприятия или предоставлять ему полномочия

по заключению от имени предприятия аналогичных договоров, касающихся лишь внутренней деятельности. Кроме того, такие полномочия должны, как правило, осуществляться в другом государстве; вопрос о том, отвечает ли та или иная ситуация этим требованиям, следует решать с учетом реальных коммерческих условий, сложившихся в данной ситуации. Можно утверждать, что лицо, уполномоченное вести переговоры по всем элементам и деталям того или иного договора, которые будут иметь обязательную силу для предприятия, осуществляет такие полномочия "в этом государстве", даже если договор подписан другим лицом в государстве, где расположено предприятие. Поскольку в соответствии с пунктом 4 содержание постоянной конторы исключительно для целей, перечисленных в этом пункте, не считается представляющим собой постоянное представительство, любое лицо, деятельность которого ограничена такими целями, также не создает постоянного представительства». [пункты 32 и 33]

24. В результате добавления в пункт 5 подпункта *b* этот пункт стал существенно отличаться от пункта 5 Статьи 5 Типовой конвенции ОЭСР, и значительно расширилась сфера его применения по сравнению с этим пунктом, который, по мнению Группы, имеет слишком узкую сферу применения, поскольку предусматривает ограниченный вид агентов, которые могут быть признаны создающими постоянное представительство предприятия-нерезидента, приводя к его налогообложению в стране источника. Некоторые члены Группы из развивающихся стран подчеркивали, что узкая формулировка может подтолкнуть к уклонению от налогов, разрешая агенту, который фактически работает по найму, выдавать себя за лицо, действующее от собственного имени. По мнению Группы, фраза «полномочия по заключению договоров от имени предприятия» в подпункте *a* пункта 5 Статьи 5 означает, что данный агент обладает законным правом связать предприятие обязательством для деловых, а не только для административных целей (например, заключение договоров аренды или о поставке электроэнергии и найме рабочей силы).

25. По мнению Группы экспертов, подпункт *b* пункта 5 следует истолковывать так: если вся деятельность по сбыту осуществляется за пределами государства пребывания, а в самом этом государстве производится лишь доставка, осуществляемая агентом, то такая ситуация не может привести к созданию постоянного представительства… Однако если деятельность по сбыту (например, реклама или продвижение товара) осуществляется также и в этом государстве от имени резидента (как самим предприятием или его работающими по найму агентами, так и нет) и способствует продаже таких изделий и товаров, то постоянное представительство может существовать.

Пункт 6

26. Этот пункт не соответствует ни одному из положений Типовой конвенции ОЭСР. Он был включен, поскольку, по общему мнению членов Группы, определение постоянного представительства в Типовой конвенции ОЭСР недостаточно охватывает определенные аспекты страхового бизнеса. Члены Группы из развивающихся стран отметили, что если страховой агент является независимым, то в соответствии с положениями, предложенными в пункте 7 Статьи 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций (на основе пункта 6 Статьи 5 Типовой конвенции ОЭСР), прибыль не облагается налогом; если же агент работает по найму, то налог не может взиматься, поскольку страховые агенты, как правило, не имеют полномочий на заключение договоров, что требуется на основании положений, предложенных в подпункте *a* пункта 5 (на основании пункта 5 Статьи 5 Типовой конвенции ОЭСР). По мнению этих членов Группы, налогообложение прибыли от страхования в стране, где выплачиваются страховые взносы, является желательным и должно производиться независимо от статуса агента. Однако такое налогообложение основывается на предположении о том, что лицо (работающее по найму или представитель), через которое производятся сбор страховых взносов и страхование риска, находится в стране, где присутствует данный риск.

27. После достижения согласия относительно принципа включения специального положения о страховании обсуждение в Группе было сконцентрировано главным образом на случаях, касающихся представительства через «независимого агента». По мнению членов Группы из развивающихся стран, было бы желательным предусмотреть, что в подобных случаях постоянное представительство существует в силу характера страхового бизнеса в силу того факта, что риски присутствуют в стране, требующей налоговой юрисдикции, а также в силу условий, при которых лица могли бы на основе совместительства представлять страховые компании на основании «независимого статуса», что затрудняет проведение различия между страховыми агентами, работающими по найму, и независимыми страховыми агентами. Со своей стороны, члены Группы из развитых стран подчеркнули, что в случаях, связанных с независимыми агентами, к страховому бизнесу не следует относиться иначе, чем к таким видам деятельности, как продажа материальных товаров. Эти члены Группы обратили также внимание на трудности, связанные с установлением общей суммы оборота, когда страхование осуществляется несколькими независимыми агентами в одной и той же стране. Ввиду различий в подходах Группа согласилась с тем, что разрешение вопроса о представительстве через независимых агентов следует оставить на ус-

мотрение сторон на двусторонних переговорах, в ходе которых можно принять во внимание методы, используемые для страхования, и другие характеристики страхового бизнеса в соответствующих странах.

Пункт 7

28. В первом предложении этого пункта полностью воспроизводится пункт 6 Статьи 5 Типовой конвенции ОЭСР с некоторыми незначительными редакционными изменениями. В соответствующих частях комментария к тексту ОЭСР говорится следующее:

> «Если предприятие одного из Договаривающихся государств занимается предпринимательской деятельностью через брокера, комиссионера или любого другого агента с независимым статусом, оно не может облагаться налогом в другом государстве в отношении этих операций, если агент действует в рамках обычного ведения своих дел… Несмотря на всю обоснованность того, что такой агент, представляющий отдельное предприятие, не может выступать в качестве постоянного представительства иностранного предприятия, пункт [7] был включен в эту статью ради ясности и акцента на этом. [пункт 36]
>
> То или иное лицо попадет в сферу действия пункта [7] — то есть не будет представлять собой постоянное представительство предприятия, от имени которого оно выступает, — лишь в том случае, если это лицо:
>
> *a*) не зависит от предприятия ни юридически, ни экономически;
>
> *b*) действует в рамках обычного ведения своих дел, выступая от имени предприятия. [пункт 37]
>
> Вопрос о зависимости того или иного лица от представляемого им предприятия определяется степенью обязательств, которыми это лицо связано с таким предприятием. Если коммерческая деятельность, осуществляемая этим лицом от имени предприятия, сопровождается подробными инструкциями со стороны предприятия или находится под его полным контролем, то такое лицо нельзя считать независимым от предприятия. Еще один важный критерий будет заключаться в том, на ком лежит предпринимательский риск — на данном лице или же на предприятии, которое оно представляет. Дочерняя компания не должна считаться зависимой от своей материнской компании только потому, что материнская компания владеет акционерным капита-

лом. Нельзя утверждать, что какие-либо лица действуют в рамках обычного ведения своих дел, если такие лица вместо предприятия занимаются деятельностью, которая в экономическом плане относится скорее к сфере действия предприятия, чем к их собственным деловым операциям. Если, например, комиссионер не только продает изделия или товары предприятия от своего собственного имени, но и все время действует в отношении этого предприятия в качестве постоянного агента, наделенного полномочием заключать договоры, то его в отношении этой конкретной деятельности можно считать постоянным представительством, поскольку его действия выходят, таким образом, за рамки обычного ведения его собственных торговых или деловых операций (в частности, как комиссионера), если только его деятельность не ограничивается теми видами, которые перечислены в конце пункта 5». [пункт 38]

29. В Типовой конвенции Организации Объединенных Наций издания 1980 года второе предложение пункта 7 гласит следующее:

«Однако, если деятельность такого агента полностью или почти полностью осуществляется от имени предприятия, он не будет считаться агентом с независимым статусом по смыслу этого пункта». (Это предложение добавлено в соответствующий пункт Типовой конвенции ОЭСР.)

30. Было признано, что это предложение в его существующей формулировке приводит к возникновению парадоксальных ситуаций. Были основания полагать, что при данной формулировке, если число предприятий, от имени которых действует агент с независимым статусом, сократить до одного, то статус такого агента изменится и он станет «агентом, работающим по найму». В 1999 году было признано необходимым ликвидировать такую непоследовательность и неопределенность, изменив формулировку второго предложения следующим образом:

«Однако, если деятельность такого агента полностью или почти полностью осуществляется от имени такого предприятия, а в коммерческих и финансовых отношениях между этим предприятием и агентом предусмотрены или установлены условия, отличающиеся от условий, которые могли бы быть предусмотрены между независимыми предприятиями, он не будет считаться агентом с независимым статусом по смыслу этого пункта».

31. В измененной формулировке уточнялось, что для определения статуса агента как не обладающего «независимым статусом» потребуется принять во внимание всю полноту коммерческих и финансовых отно-

шений между предприятием и агентом, в результате чего станет ясно, что они отличаются от предполагаемых отношений между независимыми предприятиями, основанных на принципе «на расстоянии вытянутой руки». Таким образом, при нынешней формулировке один лишь факт сокращения числа предприятий, от имени которых агент действует в качестве агента с независимым статусом, до одного не изменит его статуса и он не превратится из агента с независимым статусом в агента, работающего по найму.

Пункт 8

32. В этом пункте воспроизводится пункт 7 Статьи 5 Типовой конвенции ОЭСР. В комментарии к тексту ОЭСР говорится следующее:

> «Общепризнанно, что существование дочерней компании само по себе не означает, что эта дочерняя компания является постоянным представительством своей материнской компании. Это следует из принципа, согласно которому для целей налогообложения такая дочерняя компания является независимым юридическим лицом. Даже тот факт, что дочерняя компания осуществляет свои торговые или деловые операции под руководством материнской компании, не означает, что эта дочерняя компания является постоянным представительством материнской компании. [пункт 40]
>
> Тем не менее дочерняя компания будет являться постоянным представительством своей материнской компании на тех же условиях, предусмотренных в пункте 5, какие действуют в отношении любой другой неродственной компании, то есть если ее нельзя считать независимым агентом по смыслу пункта 6 [7] и если она имеет и постоянно осуществляет полномочия по заключению договоров от имени материнской компании. А последствия будут такими же, что и для любой другой неродственной компании, в отношении которой применяется пункт 5. [пункт 41]
>
> Те же нормы должны применяться в отношении деятельности, которую в рамках одной и той же материнской компании одна дочерняя компания осуществляет от имени любой другой дочерней компании». [пункт 42]

Комментарии к главе III

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ

Статья 6

Доход от недвижимого имущества

A. *Общие соображения*

1. В Статье 6 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводится Статья 6 Типовой конвенции ОЭСР.

2. Предметом налогообложения доходов от недвижимого имущества должно быть налогообложение прибыли, а не валового дохода; таким образом, следует учитывать расходы, понесенные при получении дохода от недвижимого имущества, от сельского хозяйства или лесоводства. Однако эта цель не должна мешать использованию налога, взимаемого у источника с дохода от недвижимости, основанного на валовом доходе; в таких случаях размер ставки должен учитывать понесенные расходы. С другой стороны, в случае использования налога, взимаемого у источника с валового дохода от недвижимости, будет вполне достаточным, если владелец недвижимого имущества предпочтет получение дохода от имущества, облагаемого налогом на чистой основе в рамках обычного подоходного налога. Статья 6 не имеет целью помешать стране, облагающей налогом доход от сельскохозяйственного или иного недвижимого имущества на оценочной или аналогичной основе, и впредь использовать этот метод.

3. По мнению некоторых членов Группы из развивающихся стран, распределение дивидендов компанией, о чем говорится в пункте 4 Статьи 13, следует считать доходом от недвижимого имущества и, таким образом, подпадающим под действие Статьи 6. Однако большинство членов Группы не разделили эту точку зрения.

4. Было отмечено, что в некоторых странах то или иное лицо может получать доход (как правило, рентный доход) от недвижимого имущества в обстоятельствах, когда данное лицо вместо владения недвижимым имуществом владеет акциями компании, которой принадлежит это имущество, и что такие акции предоставляют данному лицу право на использование этого имущества или на обладание правом собственности в отношении него. Договаривающиеся государства могут расширить сферу действия этой статьи с целью включения в нее такого дохода.

Они также могут расширить сферу действия Статьи 22, с тем чтобы предусмотреть налогообложение у источника акций таких компаний.

B. *Комментарий к пунктам Статьи* 6

Пункт 1

5. В этом пункте право облагать налогом доход от недвижимого имущества (включая доход от сельского хозяйства или лесоводства) предоставляется государству источника, то есть государству, в котором находится данное имущество. Как отмечается в комментарии к Типовой конвенции ОЭСР, в основе этого положения лежит «тот факт, что всегда существует очень тесная экономическая связь между источником этого дохода и государством источника».

6. В комментарии ОЭСР отмечается: «Несмотря на то что доход от сельского хозяйства или лесоводства включен в Статью 6, Договаривающиеся государства вправе в своих двусторонних конвенциях договориться о том, чтобы рассматривать такой доход в рамках Статьи 7. В Статье 6 речь идет лишь о доходе, который резидент одного из Договаривающихся государств получает от недвижимого имущества, находящегося в другом Договаривающемся государстве. Однако она не применяется в отношении дохода от недвижимого имущества, находящегося в Договаривающемся государстве, резидентом которого получатель является по смыслу Статьи 4, или в третьем государстве; в отношении такого дохода применяются положения пункта 1 Статьи 21». [пункт 1]

Пункт 2

7. Целью этого пункта, в котором термину «недвижимое имущество» придается то значение, какое он имеет на основании закона Договаривающегося государства, в котором находится данное имущество, является избежание трудностей при толковании вопроса о том, следует ли считать недвижимым имуществом какой-либо актив или какое-либо право. Кроме того, в этом пункте перечисляется ряд активов и прав, которые в любом случае считаются охватываемыми этим термином. С другой стороны, в этом пункте предусматривается, что морские, речные и воздушные суда не считаются недвижимым имуществом. Как и Типовая конвенция ОЭСР, Типовая конвенция Организации Объединенных Наций не содержит никакого специального положения, касающегося дохода от задолженности, обеспеченной недвижимым имуществом; этот вопрос рассматривается в рамках статьи, касающейся процентов.

Пункт 3

8. В этом пункте предусматривается, что общая норма, изложенная в пункте 1, применяется независимо от формы использования недвижимого имущества.

Пункт 4

9. В комментарии к Типовой конвенции ОЭСР отмечается, что в этом пункте «поясняется, что положения пунктов 1 и 3 применяются также в отношении дохода от недвижимого имущества промышленных, коммерческих и иных предприятий и дохода от недвижимого имущества, используемого для оказания услуг независимых подрядчиков». В комментарии ОЭСР также отмечается, что

> «право на налогообложение, принадлежащее государству источника, пользуется преимуществом перед правом на налогообложение другого государства и применяется также в том случае, когда в рамках предприятия или непромышленной и некоммерческой деятельности происходит получение лишь косвенного дохода от недвижимого имущества. Это не мешает считать доход от недвижимого имущества, полученный через постоянное представительство, доходом предприятия, но гарантирует, что доход от недвижимого имущества будет облагаться налогом в государстве, в котором это имущество находится, также и в том случае, когда такое имущество не является частью постоянного представительства, находящегося в этом государстве. Следует также отметить, что положения этой статьи не предопределяют применение внутреннего права в том, что касается порядка налогообложения дохода от недвижимого имущества». [пункт 4]

Статья 7

ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЯ

A. *Общие соображения*

1. Статья 7 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций включает ряд положений Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР как без изменений, так и с существенными поправками, а также некоторые новые положения.

2. Общепринято правило «на расстоянии вытянутой руки», содержащееся в Проекте Типовой конвенции ОЭСР, в соответствии с которым прибыль, относимая к постоянному представительству, — это та прибыль, которую данное представительство получило бы, будь оно полностью самостоятельной структурой, действующей через главную контору как отдельное предприятие, функционирующей на условиях и реализующей продукты по ценам, преобладающим на обычном рынке. Относимая таким образом прибыль, как правило, представляет собой прибыль, отражаемую в бухгалтерских книгах данного представительства. Тем не менее это правило позволяет органам власти страны местопребывания постоянного представительства исправлять финансовые счета предприятия таким образом, чтобы они надлежащим образом отражали доход, который представительство получило бы, будь оно самостоятельным предприятием, действующим через главную контору «на расстоянии вытянутой руки». Применение правила «на расстоянии вытянутой руки» при распределении прибыли между главной конторой и ее постоянным представительством в большинстве стран предполагает, что внутреннее законодательство допускает определение по принципу «на расстоянии вытянутой руки».

3. Применение правила «на расстоянии вытянутой руки» имеет особое значение в связи с трудной и сложной проблемой, касающейся права постоянных представительств на вычеты из дохода. Также общепринято, что при расчете прибыли постоянного представительства следует учитывать расходы, если они были понесены на цели деятельности постоянного представительства, в том числе административные и общие управленческие расходы. Помимо расходов, которые могут считаться обычными, существуют некоторые категории расходов, в связи с которыми возникают особые проблемы. Сюда входят проценты и роялти и т.д., выплачиваемые постоянным представительством своей главной конторе за предоставленные ей постоянному представительству денежные ссуды или патентные права. Кроме того, сюда входят комиссионные (кроме комиссионных за возмещение фактических расходов) за

конкретные услуги или за осуществление предприятием управленческих функций в интересах представительства. В этом случае считается, что такие выплаты не должны учитываться как статьи вычета из дохода при расчете прибыли постоянного представительства. Напротив, такие выплаты постоянному представительству, произведенные главной конторой, должны исключаться из прибыли постоянного представительства. С другой стороны, должна учитываться распределяемая часть таких платежей, например проценты и роялти, выплаченные предприятием третьим сторонам. Этот вопрос более подробно рассматривается в комментарии ОЭСР, воспроизведенном в пункте 19.

4. В соответствии с Типовой конвенцией ОЭСР только прибыль, относимая к постоянному представительству в стране источника, может облагаться налогом. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций дополняет этот принцип отнесения правилом притяжения, которое разрешает облагать предприятие, осуществляющее деятельность через постоянное представительство в стране источника, налогом на определенную прибыль от хозяйственной деятельности в данной стране, возникающую по сделкам за пределами постоянного представительства. Если в силу принципа притяжения прибыль предприятия, за исключением непосредственно относимой к постоянному представительству, может облагаться налогом в государстве, где расположено постоянное представительство, то такая прибыль должна определяться в том же порядке, как если бы она непосредственно относилась к постоянному представительству.

5. В Типовой конвенции Организации Объединенных Наций не приводится пункт 5 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР, в котором говорится: «Прибыль не относится к постоянному представительству на основании простого приобретения этим постоянным представительством изделий или товаров для данного предприятия». Группа экспертов не смогла достичь консенсуса по вопросу об отнесении прибыли к постоянному представительству на основании простого приобретения товаров и поэтому решила включить в Статью 7 примечание, в котором отмечено, что этот вопрос подлежит урегулированию в ходе двусторонних переговоров. Некоторые члены Группы из развивающихся стран считают, что это положение можно было бы включить при условии внесения поправки о том, что в случае, если постоянное представительство занимается закупочной и другими видами деятельности, прибыль, полученная в результате закупочной деятельности, должна относиться к постоянному представительству. Другие члены Группы из развивающихся стран считают, что это положение следует исключить, поскольку, даже если закупочная деятельность является единственным видом деятельности предприятия в стране источника, в этой стране может существовать

постоянное представительство, закупочная деятельность может участвовать в создании общей прибыли предприятия, а некоторая доля этой прибыли, таким образом, может подлежать налогообложению в данной стране. Члены Группы из развитых стран в целом высказались за включение пункта 5 Типовой конвенции ОЭСР без поправок.

6. Комментарии к Типовой конвенции ОЭСР содержат следующие предварительные замечания по Статье 7:

> «Данная статья во многих отношениях является продолжением и непосредственным следствием Статьи 5, касающейся понятия постоянного представительства. Критерий постоянного представительства, как правило, применяется в международных конвенциях об избежании двойного налогообложения для определения, подлежит ли конкретный вид дохода налогообложению или нет в стране своего происхождения, однако этот критерий сам по себе не дает полного решения проблемы двойного налогообложения предпринимательской прибыли… Если предприятие одного из Договаривающихся государств осуществляет деятельность в другом Договаривающемся государстве, органы власти этого второго государства, прежде чем облагать налогом прибыль этого предприятия, должны ответить на два вопроса: первый состоит в том, имеет ли данное предприятие постоянное представительство в их стране; в случае положительного ответа ставится второй вопрос: с какой прибыли, если таковая имеется, данное постоянное представительство должно платить налог? Предметом Статьи 7 и являются правила, применимые при определении ответа на второй вопрос. В Статье 9 рассматриваются правила определения прибыли предприятия одного из Договаривающихся государств, осуществляющего торговлю с предприятием другого Договаривающегося государства, когда оба предприятия являются членами одной и той же группы предприятий или если оба они контролируются одной и той же структурой. [пункт 1]
>
> … Вопрос о том, какие критерии должны применяться при отнесении прибыли к постоянному представительству и как должна распределяться прибыль от сделок между предприятиями, контролируемыми одной структурой, должен был затрагиваться во многих конвенциях об избежании двойного налогообложения, и следует отметить, что принимаемые решения в целом соответствуют стандартной схеме. Общепризнанно, что важнейшие принципы, на которых основана эта стандартная схема, хорошо разработаны, и поэтому достаточно их подтвердить с некоторы-

ми незначительными поправками и изменениями, преимущественно в целях уточнения. Эти две статьи содержат ряд установок. В них нет и, по идее, не должно быть каких-либо наборов точных правил для решения всех проблем, которые могут возникнуть в случае получения прибыли предприятием одного государства в другом государстве. Современная коммерческая деятельность осуществляется множеством различных способов, и в достаточно ограниченных рамках статьи конвенции об избежании двойного налогообложения невозможно дать исчерпывающий перечень правил решения проблемы любого вида, которая может возникнуть. Однако, поскольку эти проблемы могут привести к двойному налогообложению или необложению налогом определенных видов прибыли, для налоговых органов важнее согласовать взаимно совместимые методы решения таких проблем с помощью, где это целесообразно, процедуры взаимного согласования, предусмотренной в Статье 25, а не принимать одностороннее толкование базисных принципов и следовать им, несмотря на расхождения во мнениях с другими государствами. В связи с этим ниже рассматриваются методы решения некоторых наиболее часто возникающих проблем». [пункт 2]

B. *Комментарий к пунктам Статьи* 7

Пункт 1

7. В данном пункте воспроизводится пункт 1 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР, к которой добавлены подпункты *b* и *c*. В ходе обсуждения, предшествовавшего принятию этого пункта Группой экспертов, несколько членов Группы из развивающихся стран выступили в поддержку правила «силы притяжения», хотя и ограничивая его применение прибылью предприятия, охватываемой Статьей 7 Типовой конвенции ОЭСР, и не распространяя его на доходы от капитала (дивиденды, проценты и роялти), которые рассматриваются в других договорных положениях. Они утверждали, что, согласно этому правилу, ни продажа через независимых комиссионеров, ни закупочная деятельность не будут налогооблагаемыми для принсипала. Некоторые члены Группы из развитых стран указывали, что правило «силы притяжения» было признано неудовлетворительным и изъято из заключенных ими в последнее время налоговых договоров в силу нецелесообразности налогообложения доходов от деятельности, никак не связанной с представительством, масштабы которой недостаточны для постоянного представительства. Они также подчеркивали неопределенность, которую такой подход соз-

дает для налогоплательщиков. Участники Группы из развивающихся стран отмечали, что принцип «силы притяжения» позволяет избежать некоторых административных проблем, поскольку в рамках такого подхода не обязательно устанавливать наличие связи конкретной деятельности с постоянным представительством или с относимым к нему доходом. Это особенно касается сделок, осуществляемых непосредственно главной конторой на территории страны, но по характеру аналогичных сделкам, осуществляемым постоянным представительством. Однако по окончании дискуссии было предложено, что правило «силы притяжения» должно быть ограничено применением к продаже изделий и товаров и к другим видам деятельности следующим образом. Если предприятие имеет постоянное представительство в другом Договаривающемся государстве для целей продажи изделий или товаров, продажа таких же или аналогичных товаров может подлежать налогообложению в этом государстве, даже если она не осуществляется через постоянное представительство; аналогичное правило применяется, если постоянное представительство используется для других видов хозяйственной деятельности и такая же или аналогичная деятельность осуществляется без всякой связи с постоянным представительством.

8. Некоторые члены Группы экспертов считают, что правило «силы притяжения» не должно применяться, если предприятие может доказать, что торговая или хозяйственная деятельность осуществлялись в силу иных причин, чем получение договорных льгот. Тем самым признается, что предприятие может иметь законные коммерческие причины, чтобы предпочитать не проводить торговую или хозяйственную деятельность через свое постоянное представительство.

9. В комментарии к соответствующему положению Типовой конвенции ОЭСР говорится следующее:

> «Этот пункт касается двух вопросов. Во-первых, он подтверждает общепринятый в конвенциях об избежании двойного налогообложения принцип, согласно которому предприятие одного государства не подлежит налогообложению в другом государстве, если только не ведет деятельность в этом другом государстве через находящееся в нем свое постоянное представительство. При решении международных финансовых вопросов теперь признается, что до тех пор, пока предприятие одного государства не создало постоянного представительства в другом государстве, оно не должно рассматриваться как участвующее в экономической жизни этого другого государства в такой степени, чтобы подпадать под юрисдикцию этого другого государства в отношении права на налогообложение. [пункт 3]

Второй и более важный момент [который содержится во втором предложении] заключается в том, что… если предприятие занимается предпринимательской деятельностью через постоянное представительство в другом государстве, то прибыль предприятия может облагаться налогом в этом государстве, но лишь в том объеме, в каком она относится к постоянному представительству, иными словами, право взимания налогов не распространяется на прибыль, которую предприятие может получить в этом государстве не через постоянное представительство. В связи с этим вопросом могут существовать различные мнения. Некоторые страны придерживаются мнения, что если иностранное предприятие создает на их территории постоянное представительство, оно подпадает под их налоговую юрисдикцию в такой мере, что налогообложению может подлежать вся прибыль, получаемая данным предприятием на их территории, независимо от того, поступает эта прибыль от постоянного представительства или от другой деятельности на данной территории. Однако существует мнение, что предпочтительнее принять принцип, содержащийся во втором предложении пункта 1, а именно, что критерий облагаемости налогом предпринимательской прибыли только при наличии постоянного представительства должен в надлежащем порядке применяться не к самому предприятию, а к его прибыли. Другими словами, принцип, изложенный во втором предложении пункта 1, основан на мнении, что, облагая налогом прибыль, полученную иностранным предприятием в конкретной стране, налоговые органы этой страны должны рассматривать отдельные источники прибыли, полученной предприятием на территории их страны, и к каждому из них применять критерий постоянного представительства. Разумеется, это никак не отражается на положениях других статей. [пункт 5]

По этому вопросу, несомненно, возможны различные мнения, и в силу его важного значения представляется целесообразным изложить аргументы в пользу каждой точки зрения. [пункт 6]

Помимо основного вопроса о налоговой юрисдикции, главный аргумент, обычно выдвигаемый против предложенного выше решения, базируется на том, что при этом возникает риск способствовать уходу от налогов. Это решение, утверждается далее, может открыть возможность предприятию создать в конкретной стране постоянное представительство, не получающее прибыли, созданное не для получения прибыли, а исключительно для надзора за торговой деятельностью, возможно масштабной, которую данное предприятие осуществляет в этой стране через

независимых агентов и т. д. Более того, говорится далее, хотя вся эта торговая деятельность может управляться и организовываться постоянным представительством, доказать это на практике будет сложно. Если ставки налога в данной стране выше, чем в стране, где расположена главная контора, то у предприятия есть серьезные стимулы сделать так, чтобы на территории другого государства платить как можно меньше налогов; предложенное выше решение критикуется в основном за то, что оно может обеспечить предприятию средства для достижения этой цели. [пункт 7]

Главный аргумент в пользу предложенного решения, опять-таки помимо вопроса о надлежащей степени налоговой юрисдикции, состоит в том, что оно способствует простому и эффективному управлению, а также более полно адаптировано к обычному ведению предпринимательской деятельности. Современный бизнес весьма сложно организован. В странах — членах ОЭСР существует множество компаний, каждая из которых занимается различными видами деятельности, активно действуя во многих странах. Такая компания может создать постоянное представительство во второй стране и осуществлять значительный объем деятельности через постоянное представительство по одному конкретному виду производства, а другая часть этой же компании может заниматься продажей совсем других товаров или осуществлять другое производство в этой второй стране через независимых агентов; при этом данная компания может иметь для этого вполне обоснованные причины, например связанные с исторически сложившимся характером ее деятельности или с коммерческой целесообразностью. Нужно ли, чтобы налоговые органы добивались выяснения характера прибыли по каждой из сделок, осуществляемых через независимых агентов, в целях суммирования этой прибыли с прибылью постоянного представительства? Такая статья может привести к серьезному вмешательству в обычное течение коммерческой деятельности и, таким образом, будет противоречить целям Конвенции. [пункт 8]

Безусловно, верно, что уклонение от уплаты налогов может осуществляться путем скрытого перенаправления прибыли из постоянного представительства, и в ряде случаев это должно отслеживаться, но при рассмотрении данного вопроса необходимо проявлять чувство меры и иметь в виду сказанное выше. Несомненно, это никоим образом не разрешает такую пагубную практику или не дает возможность какой-либо фирме, уклоняющейся таким образом от налогов, избежать последствий в случае обнаружения этого соответствующими налоговыми органами. Полно-

стью признается свобода действий Договаривающихся государств в использовании любых доступных им методов для борьбы с уклонением от уплаты налогов. [пункт 9]

В силу изложенных выше причин представляется, что не следует придавать слишком большое значение аргументу о том, что предложенное решение может привести к увеличению случаев ухода от налогов иностранными предприятиями. Гораздо важнее свести к минимуму вмешательство в существующую организацию коммерческой деятельности и воздерживаться от излишне обременительных требований о предоставлении сведений об иностранных предприятиях». [пункт 10]

Пункт 2

10. В данном пункте воспроизводится пункт 2 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР. В ходе обсуждения этого пункта член Группы из одной из развивающихся стран отметил, что в его стране существуют некоторые проблемы, связанные с противоречиями в определении прибыли, которая должна относиться к постоянному представительству, особенно в отношении контрактов «под ключ». В рамках контрактов «под ключ» подрядчик берется построить фабрику или другой аналогичный объект и подготовить его к эксплуатации; когда объект готов к пуску в эксплуатацию, он передается покупателю, который может начинать работу. Международные налоговые проблемы возникают, когда объект строится в одной стране подрядчиком, который является резидентом другой страны. Фактическое строительство, осуществляемое в одной стране, если оно происходит в течение достаточно длительного срока, безусловно, является постоянным представительством в этой стране. Однако в контракты «под ключ» часто входят иные компоненты, помимо обычных строительных работ, в том числе приобретение средств производства, выполнение архитектурных и инженерных услуг, предоставление технической помощи. Объяснялось, что эти виды работ иногда завершаются до начала фактического строительства (и, следовательно, до создания постоянного представительства на строительной площадке), а часто и за пределами той страны, где находится строительная площадка/постоянное представительство.

11. Таким образом, возникает вопрос: какая часть общей прибыли по контракту «под ключ» должна в надлежащем порядке относиться к постоянному представительству и, соответственно, облагаться налогом в стране его местопребывания. По словам члена Группы из одной из развитых стран, ему известны случаи, когда страны пытались отнести весь

объем прибыли по контракту к постоянному представительству. Однако он полагает, что в стране местопребывания постоянного представительства должна облагаться налогом только прибыль, относимая к деятельности, осуществляемой постоянным представительством, если только в прибыль не входят статьи дохода, которые рассматриваются отдельно в других статьях Конвенции и в соответствии с ними подлежат налогообложению в данной стране.

12. Группа пришла к мнению, что это сложная проблема, способная вызвать разногласия и затрагивающая многие взаимосвязанные вопросы, такие как правила определения источника дохода, определения постоянного представительства и прибыли предприятия. Группа признала, что данная проблема может рассматриваться в ходе двусторонних переговоров, но решила не вносить в связи с ней какие-либо поправки.

13. Некоторые члены Группы экспертов считали, что последняя часть пункта 2 слишком узкая, полагая, что она относится только к операциям между постоянным представительством и главной конторой и не учитывает операции между постоянным представительством и, например, другими постоянными представительствами того же предприятия. В связи с этим Договаривающиеся государства могут рассмотреть возможность следующего альтернативного уточнения:

> «В каждом из Договаривающихся государств к этому постоянному представительству относят прибыль, на которую оно могло бы рассчитывать, занимаясь в качестве отдельного самостоятельного предприятия такой же или аналогичной деятельностью на тех же или аналогичных условиях».

14. Несмотря на то что суть разногласий в связи с отнесением прибыли разным постоянным представительствам в отличие от ее отнесения между постоянным представительством и его главной конторой не вызывает сомнений, было высказано общее мнение, что озабоченность Группы экспертов должна быть четко изложена.

15. Как отмечается в пункте 11 комментариев ОЭСР, пункт 2 в существующей редакции содержит основную директиву, на которой должно было основываться отнесение прибыли к постоянному представительству. В этом пункте содержится положение, обычно содержащееся в двусторонних конвенциях, о том, что к постоянному представительству относят прибыль, которую это постоянное представительство получило бы, имей оно отношения не со своей главной конторой, а с абсолютно независимым предприятием на условиях и по ценам, преобладающим на обычном рынке. Это соответствует принципу «на расстоянии вытянутой руки», рассматриваемому в комментарии к Статье 9. Обычно опреде-

ляемая таким образом прибыль представляет собой ту же прибыль, которая определялась бы в соответствии с обычной процедурой бухгалтерского учета. Поскольку принцип «на расстоянии вытянутой руки» распространяется также на распределение прибыли, которую постоянное представительство может получить по операциям с другими постоянными представительствами данного предприятия, содержание существующего пункта 2 должно обеспечивать его конкретную применимость к таким ситуациям. При его интерпретации если предприятие Договаривающегося государства осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве через расположенное на его территории постоянное представительство, то необходимо относить к этому постоянному представительству прибыль, которую оно могло бы получить, будь оно отдельным предприятием, занимающимся такой же или аналогичной деятельностью на тех же или аналогичных условиях и действуя «на расстоянии вытянутой руки», и имея отношения с предприятием, постоянным представительством которого оно является, или с другими постоянными представительствами этого предприятия как полностью самостоятельная структура.

16. В комментарии ОЭСР к данному пункту по этому поводу говорится, в частности, следующее:

> «… Принцип “на расстоянии вытянутой руки” также распространяется на распределение прибыли, которую постоянное представительство может получить от операций с другими постоянными представительствами предприятия; но Договаривающиеся государства, полагающие, что существующий пункт фактически не охватывает эти более общие виды операций, могут в ходе двусторонних переговоров согласовать более подробную формулировку этих положений или внести следующую поправку в пункт 2:
>
> > “При условии соблюдения положений пункта 3 если предприятие одного из Договаривающихся государств занимается предпринимательской деятельностью в другом Договаривающемся государстве через находящееся на его территории постоянное представительство, то в каждом Договаривающемся государстве к этому постоянному представительству относят прибыль, на которую оно могло бы рассчитывать, занимаясь в качестве отдельного самостоятельного предприятия такой же или аналогичной деятельностью на тех же или аналогичных условиях”. [пункт 11]
>
> В подавляющем большинстве случаев торговые счета постоянного представительства — обычно имеющиеся хотя бы потому, что успешно функционирующая предпринимательская организа-

ция, как правило, интересуется тем, насколько прибыльны ее различные отделения, — будут использоваться соответствующими налоговыми органами для определения прибыли, относимой в надлежащем порядке к данному представительству. В исключительных случаях может не оказаться специальных счетов… Но там, где такие счета есть, они, естественно, послужат исходным материалом для любой корректировки в том случае, если корректировка необходима для надлежащего определения размера относимой прибыли. Вероятно, следует подчеркнуть, что содержащаяся в пункте 2 директива не дает оснований для абстрактных построений налоговыми органами гипотетических данных о размерах прибыли; начинать всегда необходимо с реальных фактов, отраженных в финансовых отчетах постоянного представительства, и, если это необходимо, проводить корректировку показателей прибыли, выведенных на основе этих фактов. [пункт 12]

В связи с этим возникает вопрос о степени, в какой можно полагаться на такие счета, когда основой для них служат соглашения между главной конторой и ее постоянными представительствами (или между самими постоянными представительствами). Вполне очевидно, что такие внутренние соглашения не могут квалифицироваться как юридически обязательные договоры. Однако в той мере, в какой торговые счета главной конторы и постоянных представительств симметрично подготовлены на основе таких соглашений и в какой эти соглашения отражают функции, выполняемые различными подразделениями предприятия, такие торговые счета могут приниматься налоговыми органами. В этом отношении счета могут считаться симметрично подготовленными, только если суммы сделок или методы отнесения прибыли или расходов в бухгалтерских отчетах постоянного представительства точно соответствуют суммам и методам отнесения в отчетах главной конторы, выраженным в национальной валюте или функциональной валюте, в которой предприятие учитывает свои операции. Однако, если торговые счета основаны на международных соглашениях, отражающих чисто искусственные договоренности, а не реальные экономические функции различных подразделений предприятия, такие соглашения просто не должны учитываться, а счета подлежат соответственной корректировке. Это было бы в случае, например, если в рамках такого внутреннего соглашения постоянное представительство, участвующее в продажах, выполняло бы роль принсипала (отвечающего по всем рискам и имеющего право на всю прибыль от продаж), хотя фактически данное постоянное представительство

является не чем иным, как посредником или агентом (который несет ограниченный риск и имеет право только на ограниченную долю получаемых доходов), либо если оно, напротив, выполняло бы роль посредника или агента, являясь в действительности принципалом. [пункт 12.1]

В связи с этим следует также отметить, что принцип, изложенный в пункте 2, действует при условии соблюдения положений пункта 3, особенно в отношении учета сумм, выплачиваемых постоянным представительством своей главной конторе в виде процентов, роялти и т. д., в погашение ссуды или в уплату за патентные права, уступленные последней данному постоянному представительству… [пункт 12.2]

Даже если постоянное представительство в состоянии предоставить подробные счета, предназначенные для отражения прибыли, полученной от его деятельности, все же у налоговых органов данной страны может возникнуть необходимость исправления этих счетов в соответствии с принципом “на расстоянии вытянутой руки”… Такого рода корректировка может понадобиться, например, если счета на товары выставлены главной конторой постоянному представительству по ценам, не соответствующим этому принципу, и в результате прибыль относится не к постоянному представительству, а к главной конторе, или наоборот. [пункт 13]

В таких случаях, как правило, целесообразно заменить используемые цены ценами обычного рынка на такие же или аналогичные товары, поставляемые на тех же или аналогичных условиях. Вполне очевидно, что цена, по которой товары могут быть приобретены на условиях открытого рынка, различается в зависимости от требуемого количества и периода, через который они должны быть поставлены; такие факторы следует учитывать при принятии решения об использовании цены открытого рынка. Вероятно, здесь необходимо заметить, что иногда у предприятия могут быть достаточно веские причины коммерческого характера для выставления счетов за свои товары по ценам ниже преобладающих на обычном рынке; например, это может быть вполне обычный коммерческий способ утверждения конкретных позиций на новом рынке, и его нельзя рассматривать как доказательство попытки перевода прибыли из одной страны в другую. Трудности могут также возникнуть в связи с выпускаемыми предприятием патентованными товарами, которые полностью реализуются через постоянные представительства; если в этих

обстоятельствах цены открытого рынка не существует, а цифры в счетах представляются неудовлетворительными, может возникнуть необходимость расчета прибыли постоянного представительства иными методами, например путем применения среднего отношения валовой прибыли к обороту постоянного представительства и последующего вычитания из полученных таким образом величин соответствующей суммы понесенных затрат. Вполне очевидно, что в отдельных случаях могут возникать особые проблемы подобного рода, но общим правилом всегда должно быть отнесение прибыли к постоянному представительству на основе его счетов, в той мере, в какой имеются счета, отражающие реальные факты в связи с данным вопросом. Если имеющиеся счета не отражают реальные факты, тогда необходимо составить новые или переделать первоначальные счета, и в этих целях следует использовать цифры, преобладающие на открытом рынке. [пункт 14]

Многие государства считают реализацией налогооблагаемой прибыли случаи, когда актив, независимо от того, является он предметом торговли или нет, являющийся частью имущества постоянного представительства, расположенного на их территории, переводится в постоянное представительство или главную контору того же предприятия в другом государстве. Статья 7 разрешает этим государствам облагать налогом прибыль, возникающую, как они считают, в результате такого перевода. Эта прибыль может определяться в указанном ниже порядке. В случаях, когда имеет место перевод, независимо от того, постоянный он или нет, возникает вопрос о том, когда будет реализована налогооблагаемая прибыль. На практике, если такое имущество имеет существенную рыночную стоимость и скорее всего по окончании налогового года, в течение которого был произведен перевод, будет отражено в балансе принявшего его постоянного представительства или другого подразделения данного предприятия, то, что касается предприятия в целом, реализация налогооблагаемой прибыли не обязательно произойдет в том налоговом году, когда был произведен данный перевод. Однако сам факт того, что это имущество покидает пределы налоговой юрисдикции, может привести к налогообложению начисленной прибыли, относимой к данному имуществу, поскольку определение понятия “реализация” зависит от внутреннего законодательства каждой страны. [пункт 15]

Если страны, в которых действуют постоянные представительства, взимают налог с прибыли, возникшей в результате

внутреннего перевода, сразу после его осуществления, даже если такая прибыль фактически не реализуется до следующего коммерческого года, неизбежно возникнет временнóй лаг между моментом уплаты налога за рубежом и моментом его учета в стране местопребывания главной конторы данного предприятия. Этот временнóй лаг сопряжен с серьезной проблемой, особенно если постоянное представительство переводит основные средства или — в случае его ликвидации — все производственное оборудование другому подразделению предприятия, частью которого оно является. В таких случаях добиваться по каждому конкретному случаю двусторонних решений с другой страной при возникновении серьезного риска чрезмерного налогообложения, если возникает серьезный риск чрезмерного налогообложения, должна страна местопребывания главной конторы… [пункт 15.1]

Другая важная проблема, связанная с переводом активов, таких как просроченные ссуды, возникает в отношении международных банковских операций. Долги могут переводиться в целях надзора и по финансовым соображениям из отделения в главную контору или из отделения в отделение внутри одного банка. Такие переводы не должны учитываться, если нет разумных оснований рассматривать их как произведенные по веским причинам коммерческого характера или как имеющие место между самостоятельными предприятиями, например если они осуществляются исключительно в налоговых целях для получения максимальных налоговых льгот для данного банка. В таких случаях эти переводы не могли бы иметь места между полностью самостоятельными предприятиями и, следовательно, не повлияли бы на сумму прибыли, которую такое самостоятельное предприятие могло бы получить, имея независимые отношения с предприятием, постоянным представительством которого оно является. [пункт 15.2]

Однако может существовать коммерческий рынок для перевода таких займов из одного банка в другой, а обстоятельства внутреннего перевода могут быть аналогичны условиям, которые, как ожидается, имеют место в отношениях между независимыми банками. Примером такого перевода может служить случай, когда банк закрывает конкретное зарубежное отделение и вынужден перевести соответствующие задолженности либо в свою главную контору, либо в другое отделение. Другой пример — открытие нового отделения в данной стране и последующий перевод в него, исключительно по коммерческим соображениям, всех займов, ранее предоставленных резидентам этой страны главной конторой или другими отделениями. Любой такой пере-

вод должен рассматриваться (в той мере, в какой он вообще признается для целей налогообложения) как имевший место по стоимости данной задолженности на открытом рынке на дату перевода. При расчете прибыли постоянного представительства должна учитываться определенная скидка, поскольку между отдельными структурами сумма задолженности на дату перевода должна была учитываться при определении цены, а принципы раздельного бухгалтерского учета требуют, чтобы балансовая стоимость активов изменялась с учетом рыночных цен. (Этот вопрос подробнее рассматривается в докладе Комитета по бюджетно-налоговым вопросам "Отнесение дохода к постоянным представительствам"). [пункт 15.3] [Приводится в Томе II Типовой конвенции ОЭСР, стр. R(13)–1.]

Если переводятся просроченные займы с целью получения не чрезмерной, но полной скидки по такому убытку, важно, чтобы две соответствующие юрисдикции достигли соглашения по вопросу о взаимоприемлемой основе для предоставления скидки. В таких случаях следует учитывать, является ли стоимость переводимого долга на дату внутреннего перевода результатом ошибочной оценки кредитоспособности должника или его стоимость на этот момент отражает надлежащую оценку существующего положения должника. В первом случае, возможно, для страны, где расположено производящее перевод отделение, целесообразно ограничить скидку размерами фактического убытка, понесенного банком в целом, а для страны получения перевода — не облагать налогом последующую очевидную прибыль. Однако если заем переводится по коммерческим соображениям из одного подразделения банка в другое и по истечении определенного срока его стоимость повышается, то производящее перевод отделение должно получать скидку, исходя из фактической стоимости на момент перевода. Несколько иная ситуация складывается, если получающей структурой является главная контора банка в стране предоставления кредита, поскольку, как правило, страна предоставления кредита облагает налогом прибыль, полученную банком в мировом масштабе, и в этих целях предоставляет скидку с учетом общего размера убытков, понесенных по данному займу от момента предоставления займа до момента его перевода. В этом случае осуществляющее перевод отделение получит скидку за период, в течение которого заем находился у него, в соответствии с изложенными выше принципами. Затем страна, где расположена главная контора, предоставит скидку во избежание

двойного налогообложения, предоставив возмещение по налогу, начисленному отделению в принявшей стране». [пункт 15.4]

Пункт 3

17. В первом предложении пункта 3 Статьи 7 полностью воспроизведен текст пункта 3 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР. В остальной части пункт содержит новые положения, сформулированные Группой экспертов. Эти положения основаны на предложении членов Группы из развивающихся стран, полагающих, что было бы целесообразно включить в текст все необходимые определения и уточнения, в частности с целью оказания содействия развивающимся странам, не представленным в Группе. Некоторые из этих членов Группы также считают, что положения, запрещающие вычет определенных расходов, должны включаться в текст двусторонних налоговых договоров, чтобы ознакомить налогоплательщиков со всей информацией об их налоговых обязательствах. В ходе обсуждения отмечалось, что дополнения к тексту ОЭСР обеспечат возможность постоянному представительству вычитать проценты, роялти и другие расходы, понесенные главной конторой от имени представительства. Группа пришла к общему согласию по вопросу о том, что, если в счета, выставляемые главной конторой, включены полные издержки — как прямые, так и косвенные, — тогда дополнительное начисление управленческих и административных расходов главной конторы не производится, поскольку в этом случае будут дублироваться такие выплаты по переводам между главной конторой и постоянным представительством. Было отмечено, что при этом важно определить, как устанавливалась цена и какие элементы затрат учитывались. Если использовалась международная оптовая цена, то было бы естественным учитывать косвенные издержки. По общему мнению членов Группы, необходимо предотвращать любое дублирование издержек и расходов.

18. Прибыль предприятия одного из Договаривающихся государств подлежит налогообложению только в этом государстве, если предприятие не осуществляет свою деятельность в другом Договаривающемся государстве через расположенное на его территории постоянное представительство. Прибыль и доходы предприятия будут исчисляться путем вычета всех расходов, относящихся к этой деятельности, кроме капитальных затрат, не подлежащих вычету на данный момент, или расходов личного или непроизводственного характера, которые не могут быть отнесены к хозяйственной деятельности предприятия. Обычно многие страны при рассмотрении вопроса о возможности вычета производственных расходов исходят из таких критериев, как полная, исключительная и неизбежная производственная необходимость таких расходов.

Основная цель при этом состоит в том, чтобы в качестве подлежащих вычету при определении налогооблагаемой прибыли предъявлялись такие расходы, которые относятся к хозяйственной деятельности, связаны с ней и необходимы. Между расходами и хозяйственной деятельностью должна существовать взаимосвязь, чтобы понесенные расходы обосновывались производственной целесообразностью, необходимостью для нормальной работы или содействием деловым операциям. Если установлено, что по указанным выше критериям данная статья расходов подлежит вычету, следует рассмотреть вопрос о наличии конкретных законодательных положений, устанавливающих денежные или иные пределы допустимости таких производственных расходов; иначе требования о вычете расходов должны будут рассматриваться в целом, без учета обоснованности их объема или влияния на рентабельность.

19. Об этом говорится в комментарии к пункту 3 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР:

> «Данный пункт содержит уточнение общего принципа, изложенного в пункте 2, относительно расходов постоянного представительства. В данном пункте конкретно указывается, что при исчислении прибыли постоянного представительства должны учитываться скидки на расходы, понесенные в любое время на цели постоянного представительства. Очевидно, что в некоторых случаях необходимо проводить оценку или расчет суммы расходов, подлежащей учету, обычными методами. Например, в случае общих административных расходов, понесенных в главной конторе предприятия, целесообразно учитывать пропорциональную часть в соответствии с долей оборота (или, возможно, валовой прибыли) постоянного представительства в объеме предприятия в целом. В соответствии с этим считается, что сумма расходов, подлежащая учету как затраченная на цели постоянного представительства, должна равняться сумме фактических затрат на эти цели. Вычеты, разрешенные постоянному представительству в отношении любых относимых к нему расходов предприятия, не зависят от фактического возмещения таких расходов постоянным представительством. [пункт 16]
>
> Иногда высказывается мнение, что в связи с необходимостью согласования пунктов 2 и 3 возникают практические трудности, так как пункт 2 требует, чтобы цены между постоянным представительством и его главной конторой, как правило, устанавливались по принципу “на расстоянии вытянутой руки”, обеспечивая структуре, производящей перевод, такой вид прибыли, который она могла бы получить, взаимодействуя с само-

стоятельным предприятием; но в то же время из пункта 3 следует, что вычеты расходов, понесенных на цели постоянных представительств, должны равняться фактической стоимости этих расходов, обычно без прибавления каких-либо элементов прибыли. На самом деле, хотя применение пункта 3 может вызвать некоторые практические затруднения, особенно в отношении принципов самостоятельного предприятия и “на расстоянии вытянутой руки”, лежащих в основе пункта 2, принципиальных расхождений между этими двумя пунктами нет. Пункт 3 указывает, что при определении прибыли постоянного представительства определенные виды расходов должны учитываться в качестве скидки, в то время как пункт 2 предусматривает, что прибыль, установленная в соответствии с правилом относительно вычета расходов, изложенным в пункте 3, должна равняться прибыли, которую получило бы отдельное самостоятельное предприятие, занимающееся такой же или аналогичной деятельностью на таких же или аналогичных условиях. Таким образом, в то время как пункт 3 предусматривает правило, применимое при определении прибыли постоянного представительства, пункт 2 требует, чтобы определяемая таким путем прибыль соответствовала прибыли, которую получило бы отдельное самостоятельное предприятие. [пункт 17]

При практическом применении этих принципов к определению прибыли постоянного представительства может возникнуть вопрос, могут ли конкретные издержки, понесенные предприятием, действительно рассматриваться как расходы на цели постоянного представительства, имея в виду положение об отдельном самостоятельном предприятии, содержащееся в пункте 2. Хотя в целом самостоятельные предприятия в отношениях друг с другом будут стремиться к реализации прибыли, а при переводе имущества или предоставлении услуг друг другу будут назначать цены, которые сможет выдержать открытый рынок, тем не менее существуют обстоятельства, при которых конкретное имущество или услуга не могут рассматриваться как получаемые от самостоятельного предприятия или когда самостоятельные предприятия могут договориться о распределении между собой затрат на какую-то деятельность, осуществляемую совместно на взаимовыгодных условиях. В таких особых обстоятельствах, вероятно, целесообразно рассматривать любые соответствующие издержки, понесенные предприятием, как расходы на цели постоянного представительства. Затруднения возникают при разграничении таких обстоятельств и тех случаев, когда затраты, понесенные предприятием, не должны рассматриваться как расходы посто-

янного представительства, а соответствующее имущество или услуга должны считаться, исходя из положения об отдельном самостоятельном предприятии, переведенными между главной конторой и постоянным представительством по цене, включающей элемент прибыли. Вопрос следует ставить следующим образом: представляет ли собой внутренний перевод имущества или услуг, как временного, так и окончательного характера, то же самое, что и перевод имущества или услуг, на которые предприятие в ходе нормальной хозяйственной деятельности установило бы для третьей стороны цену по принципу "на расстоянии вытянутой руки", то есть в обычном порядке включив в продажную цену соответствующую прибыль. [пункт 17.1]

С одной стороны, ответ на этот вопрос будет утвердительным, если такой расход изначально связан с выполнением функции, непосредственно направленной на продажу конкретного товара или услуги и на реализацию прибыли через постоянное представительство. С другой стороны, ответ будет отрицательным, если с учетом конкретных фактов и обстоятельств окажется, что этот расход был изначально связан с выполнением функции, по существу направленной на рационализацию общих затрат предприятия или обычного увеличения объема продаж. [пункт 17.2]

Если товары поставляются на перепродажу в готовом виде или в качестве сырья или полуфабрикатов, в обычной ситуации следует применять положения пункта 2 и относить прибыль, исчисляемую с учетом принципа "на расстоянии вытянутой руки", к части, поставляемой предприятием. Но бывают и исключения. Одним из примеров может служить ситуация, когда товары поставляются не на перепродажу, а для временного использования в торговле, и в этом случае подразделения предприятия, использующие данный материал, должны нести только свою часть затрат на такой материал, например в отношении оборудования и амортизационных расходов, относящихся к его использованию каждым из этих подразделений… [пункт 17.3]

В отношении нематериальных прав правила, касающиеся взаимоотношений между предприятиями одной группы (например, выплата роялти или соглашения о разделе затрат), не могут применяться к взаимоотношениям между подразделениями одного предприятия. В самом деле, может оказаться затруднительным отнести право на нематериальную "собственность" исключительно к одному подразделению предприятия и утверждать, что это подразделение предприятия должно получать роялти от

других подразделений, как если бы оно было самостоятельным предприятием. Поскольку здесь существует только одно юридическое лицо, невозможно отнести юридическое право собственности к какому-то конкретному подразделению предприятия, и на практике будет трудно отнести затраты на создание такого права исключительно к одному подразделению предприятия. Поэтому целесообразно рассматривать затраты на создание нематериальных прав как относимые ко всем подразделениям предприятия, которое будет ими пользоваться, и как понесенные от имени различных подразделений предприятия, к которым они, соответственно, относятся. В таких обстоятельствах следовало бы распределить фактические издержки по созданию таких нематериальных прав между различными подразделениями предприятия без каких-либо надбавок на прибыль или роялти. При этом налоговые органы должны иметь в виду, что возможные отрицательные последствия любой деятельности в области исследований и разработок (например, ответственность, связанная с ее результатами и ущербом для окружающей среды) также должны распределяться между различными подразделениями предприятия, что в соответствующих случаях приведет к компенсационным выплатам. [пункт 17.4]

В сфере услуг затруднения могут возникнуть при определении того, следует ли в конкретном случае издержки по услуге начислять различным подразделениям одного предприятия по фактической стоимости или по фактической стоимости плюс надбавка в счет прибыли того подразделения предприятия, которое ее предоставляет. Коммерческая деятельность предприятия или его подразделения может состоять в оказании таких услуг, и за них может взиматься стандартная плата. В этом случае, как правило, следует начислять плату за услугу по той же ставке, по какой она взимается с внешнего потребителя. [пункт 17.5]

Если основным видом деятельности постоянного представительства является оказание конкретных услуг предприятию, которому оно принадлежит, и если такие услуги дают этому предприятию реальное преимущество, а их стоимость составляет значительную часть расходов предприятия, принимающая страна может потребовать, чтобы норма прибыли учитывалась в сумме затрат. Насколько это возможно, принимающая сторона должна стараться избегать схематичных решений и исходить из стоимости этих услуг в существующих обстоятельствах в каждом конкретном случае. [пункт 17.6]

Однако чаще предоставление услуг является лишь частью общей управленческой деятельности компании в целом, когда, например, предприятие обеспечивает общую систему подготовки персонала и ею пользуются работники каждого подразделения предприятия. В этом случае, как правило, целесообразно рассматривать затраты на оказание услуги как часть общих административных расходов предприятия в целом, которые должны распределяться на основе фактических издержек между различными подразделениями предприятия в той мере, в какой эти затраты понесены для целей данного подразделения предприятия, без каких-либо надбавок, отражающих прибыль другого подразделения предприятия. [пункт 17.7]

Особые соображения существуют в отношении платежей, которые по статье процентов выплачиваются главной конторе постоянным представительством в счет предоставленных ею ссуд последнему. В этом случае главный вопрос состоит не столько в том, следует ли признавать отношения между должником и кредитором внутри одного юридического лица, сколько в том, следует ли применять процентную ставку по принципу “на расстоянии вытянутой руки”. Это обусловлено следующими соображениями:

— с правовой точки зрения перевод капитала против выплаты процентов с обязательством погашения в полном объеме в установленный срок на самом деле представляет собой формальное действие, не совместимое с истинным юридическим характером постоянного представительства;

— с экономической точки зрения внутренние долги и дебиторская задолженность могут оказаться несуществующими, поскольку, если предприятие финансируется исключительно или преимущественно за счет акционерного капитала, ему не должно быть разрешено вычитать проценты, которые оно явно не должно выплачивать. Если, положим, симметричные издержки и поступления не искажают общего объема прибыли предприятия, частичные результаты вполне могут подвергаться произвольным изменениям. [пункт 18]

Если задолженность главной конторы предприятия идет исключительно на финансирование его деятельности или — явно и исключительно — на деятельность конкретного постоянного представительства, проблема сводится к недостаточной капитализации фактического пользователя таких ссуд. В самом деле,

ссуды, которые берет главная контора предприятия, обычно используются на ее собственные нужды только в некоторой степени, а остальные заемные средства идут на обеспечение основного капитала для ее постоянных представительств. [пункт 18.1]

Подход, предлагавшийся ранее в данном комментарии, а именно прямое и косвенное пропорциональное распределение фактических затрат по долгам, оказался неудобным на практике, в частности потому, что он вряд ли может иметь единообразное применение. Кроме того, известно, что косвенное пропорциональное распределение совокупных процентных платежей может не точно отражать затраты на финансирование постоянного представительства, поскольку налогоплательщик может иметь контроль над учетом ссуд и для отражения реальных экономических показателей может потребоваться корректировка. [пункт 18.2]

Следовательно.., предпочтительнее найти практичное решение, которое учитывало бы структуру капитала, соответствующую как организации, так и выполняемым функциям. По этой причине в целом следует сохранить запрет на вычеты в отношении внутренних долгов и дебиторской задолженности с учетом особых проблем банков, о которых говорится ниже… [пункт 18.3] (Этот вопрос подробнее рассматривается в докладах Комитета “Отнесение дохода к постоянным представительствам” и “Недостаточная капитализация”[13].)

Однако признается наличие особых соображений относительно выплат процентов друг другу между различными подразделениями финансового предприятия (например, банка) по авансам и т. д. (в отличие от выделенного им капитала) в связи с тем, что осуществление и получение авансовых платежей тесно связаны с обычной деятельностью таких предприятий… [пункт 19]

Другой… вопрос [состоит в том], должна ли какая-либо часть общей прибыли предприятия рассматриваться как результат правильного управления. Рассмотрим случай, когда компания имеет главную контору в одной стране, но всю свою деятельность осуществляет через постоянное представительство в другой стране. В крайнем случае, существует возможность, что в главной конторе проводятся только заседания совета директоров, а вся остальная деятельность компании, за исключением чисто формальных юридических действий, осуществляется в постоянном

[13] Оба доклада приводятся в томе II Типовой конвенции ОЭСР, стр. R(13)-1 и R(4)-1, соответственно.

представительстве. В этом случае есть основания утверждать, что, по крайней мере, часть прибыли всего предприятия создается благодаря умелому руководству и деловым навыкам директоров и поэтому эта часть прибыли предприятия должна относиться к стране, в которой расположена главная контора. Если компанией руководит управляющее агентство, тогда это агентство, разумеется, взимает плату за свои услуги, и эта плата может просто составлять процентную долю в прибыли предприятия. Однако опять-таки, каковы бы ни были теоретические достоинства этого подхода, практические соображения отнюдь не в его пользу. В приведенном случае расходы на управление, конечно, будут сопоставляться с прибылью постоянного представительства в соответствии с положениями пункта 3, но, если рассматривать этот вопрос в целом, представляется неправильным далее углублять этот аспект путем вычета и учета некой условной цифры "прибыли за счет управления". Поэтому в ситуациях, идентичных упомянутому выше крайнему случаю, при определении налогооблагаемой прибыли постоянного представительства не следует учитывать какие-либо условные цифры, такие как прибыль за счет управления. [пункт 21]

Конечно, возможно, что страны, в которых обычно некоторая часть общей прибыли предприятия относится к главной конторе с целью отражения прибыли, полученной за счет правильного управления, пожелают сохранить эту практику. Данная статья никоим образом этому не препятствует. Тем не менее, как следует из приведенного выше пункта 21, от страны, в которой находится постоянное представительство, при исчислении прибыли, относимой к этому постоянному представительству, ни в коей мере не требуется производить вычет суммы, отражающей пропорциональную долю прибыли за счет управления, относимую к главной конторе. [пункт 22]

Возможно также, что если страна, в которой находится главная контора предприятия, относит к главной конторе определенный процент прибыли предприятия только в связи с правильным управлением, а страна, в которой находится постоянное представительство, этого не делает, то получившаяся совокупная сумма, подлежащая налогообложению в двух странах, будет завышена. В любом таком случае страна местопребывания главной конторы предприятия должна проявить инициативу по проведению необходимых корректировок при исчислении налоговых обязательств в этой стране, полностью исключающих двойное налогообложение. [пункт 23]

Обычно оказывается, что по каждому подразделению или отделу предприятия существуют или могут быть построены адекватные счета, с тем чтобы прибыль и расходы могли быть достаточно точно отнесены к конкретному подразделению предприятия при необходимых корректировках. Этот метод распределения, как представляется, в целом предпочтителен в тех случаях, где он может быть обоснован с практической точки зрения. Однако существуют и иные обстоятельства, и пункты 2 и 3 никоим образом не отрицают возможности применения в соответствующих случаях других методов в целях определения прибыли постоянного представительства на основании принципа "отдельного предприятия". Например, возможны случаи, когда прибыль страховых компаний удобнее всего определять с помощью специальных способов исчисления, например путем применения соответствующих коэффициентов к валовому объему страховых взносов, полученных от страхователей в данной стране. Или в случае относительно небольшого предприятия, действующего по обе стороны границы между двумя странами, могут отсутствовать надлежащие счета по постоянному представительству и возможности их построения. Могут быть также и другие случаи, когда дела постоянного представительства настолько тесно связаны с главной конторой, что их невозможно вычленить на сколько-нибудь четкой основе, исходя из финансовой документации отделения. Там, где принято в таких случаях определять прибыль постоянного представительства "на расстоянии вытянутой руки" с помощью подходящих критериев, вероятно, вполне оправданно продолжать применение этого метода, несмотря на то что производимые таким образом расчеты не дают таких же точных результатов исчисления прибыли, как адекватные счета. Даже если такой подход не принят, в исключительных случаях он может оказаться необходимым по практическим соображениям, чтобы оценивать прибыль "на расстоянии вытянутой руки"». [пункт 24]

20. Некоторые страны могут указать на то, что они допускают только те вычеты, которые разрешены их внутренним законодательством.

21. Группа экспертов уделила внимание вопросу о внесении в Статью 7, как это сделано в пункте 5 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР, специального положения относительно недопустимости отнесения к постоянному представительству прибыли от «простой закупки» этим постоянным представительством товаров предприятия. Было отмечено, что поскольку, согласно Статье 5, отделение или структура, которую предприятие одного Договаривающегося государства имеет в другом

Договаривающемся государстве лишь для закупки товаров, не является постоянным представительством, то в очень редких случаях предприятие, имея постоянное представительство, занимающееся другой деятельностью, будет иметь еще и закупочную структуру для этого предприятия. Однако было признано, что нет необходимости вносить изменения в существующие положения и что этот вопрос может рассматриваться в ходе двусторонних переговоров.

Пункт 4

22. В данном пункте воспроизводится пункт 4 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР. Комментарий ОЭСР к данному пункту гласит:

> «В некоторых случаях существовала практика определения прибыли, относимой к постоянному представительству, не на основе специальных счетов или оценки прибыли “на расстоянии вытянутой руки”, а просто путем пропорционального распределения общей суммы прибыли предприятия с помощью различных формул. Этот метод отличается от тех, что предусмотрены в пункте 2, поскольку рассматривает отнесение прибыли не на основе понятия отдельного предприятия, а исходя из пропорционального распределения общей суммы прибыли. Действительно, он может дать числовой результат, отличный от результата, полученного путем исчисления на основе специальных счетов. В пункте 4 разъясняется, что Договаривающееся государство может продолжать использовать такой метод, если он обычно был принят в этом государстве, даже несмотря на то, что полученный показатель может иногда несколько отличаться от результатов, полученных по специальным счетам, при условии, что этот результат может быть справедливо признан отвечающим принципам данной статьи. Однако при этом подчеркивается, что в целом прибыль, относимая к постоянному представительству, должна определяться по счетам представительства, если они отражают реальные факты. Считается, что метод, основанный на пропорциональном распределении общей суммы прибыли, обычно в меньшей степени отвечает требованиям, чем метод, учитывающий только деятельность постоянного представительства, и должен использоваться лишь в исключительных случаях, когда он вошел в обычную практику и принят в данной стране как удовлетворительный и налоговыми органами, и налогоплательщиками. Разумеется, пункт 4 может быть изъят, если ни одно из государств не применяет этот метод. Однако, если Договаривающиеся государства хотят воспользоваться методом, который не был у

них принят в обычной практике в прошлом, в этот пункт следует внести соответствующие уточнения в ходе двусторонних переговоров. [пункт 25]

Суть метода [пропорционального распределения] общей суммы прибыли состоит в том, что пропорциональная часть прибыли всего предприятия относится к его подразделению, при этом предполагается, что все подразделения предприятия внесли свой вклад на основе критерия или критериев прибыльности в целом. Различие между такими методами возникает в основном из-за различий критериев, используемых при определении правильности пропорционального деления общей суммы прибыли… Используемые обычно критерии можно подразделить на три основных категории, а именно: исходящие из доходов предприятия, его расходов или структуры его капитала. К первой категории относятся методы распределения, которые исходят из объема товарооборота или комиссионных, ко второй — из фонда заработной платы, к третьей — из доли общего оборотного капитала предприятия, выделяемой каждому отделению или подразделению. Разумеется, невозможно абстрактно утверждать, что какой-то из этих методов по своей сути более точен, чем другие. Адекватность какого-либо конкретного метода будет зависеть от обстоятельств, к которым он применяется. На некоторых предприятиях, например оказывающих услуги или производящих патентованные изделия с высоким уровнем прибыли, размер чистой прибыли в большой степени зависит от оборота. Страховым предприятиям может подойти пропорциональное распределение общей суммы прибыли, исходя из суммы страховых взносов, полученных от страхователей в каждой из соответствующих стран. В случае предприятия, производящего товары с использованием дорогостоящего сырья или трудоемких процессов, прибыль может быть более тесно связана с расходами. В случае банковских и финансовых концернов наиболее подходящим критерием может быть пропорциональная доля в совокупном объеме оборотного капитала… Общей целью любого метода [распределения] совокупной прибыли должно быть определение размера налогооблагаемой прибыли, как можно более приближенного к показателям, которые были бы получены на основе специальных счетов. При этом нежелательны попытки заложить какую-то конкретную установку, помимо того, что налоговый орган в процессе консультаций с органами других заинтересованных стран обязан использовать тот метод, который с учетом всех известных фактов наиболее вероятно даст такой результат. [пункт 27]

При использовании любого метода отнесения к подразделению предприятия пропорциональной доли общей суммы прибыли всего предприятия, естественно, встает вопрос о методе исчисления общей суммы прибыли предприятия. Вполне возможно, что данный вопрос по-разному рассматривается законодательством разных стран. Эта проблема не может быть практически решена путем установления каких-то жестких правил. Вряд ли можно ожидать одобрения положения, предусматривающего распределение прибыли на основе метода исчисления по законодательству одной конкретной страны; каждой заинтересованной стране должно быть предоставлено право исчислять прибыль в соответствии с требованиями ее собственного законодательства». [пункт 28]

Пункт 5

23. В данном пункте воспроизводится пункт 6 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР. Согласно комментарию ОЭСР данный пункт «призван четко установить, что один раз использованный метод распределения не должен меняться только потому, что в какой-то конкретный год другой метод дает более благоприятные результаты. Одна из целей Конвенции об избежании двойного налогообложения состоит в обеспечении предприятию Договаривающегося государства некоторой степени определенности относительно налогового режима, который будет предоставлен его постоянному представительству в другом Договаривающемся государстве, а также его подразделению в его государстве, взаимодействующему с этим постоянным представительством; [данный] пункт [таким образом] гарантирует постоянный и последовательный налоговый режим». [пункт 31]

Пункт 6

24. В данном пункте воспроизводится пункт 7 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР. Комментарий ОЭСР к этому пункту гласит:

«Хотя определение термина “прибыль” в Конвенции признано излишним, тем не менее, следует иметь в виду, что этот термин в данной статье и в других статьях Конвенции употребляется в широком значении, охватывающем все доходы, извлекаемые из осуществления деятельности предприятия. Такое широкое значение соответствует употреблению этого термина в налоговом законодательстве большинства стран — членов ОЭСР. [пункт 32]

Однако такое толкование термина “прибыль” может привести к некоторой неопределенности в отношении применения Конвенции. Если в прибыль предприятия входят категории дохода, которые рассматриваются отдельно в других статьях Конвенции, например дивиденды, может возникнуть вопрос, регулируется ли налогообложение этой прибыли специальной статьей о дивидендах и т. д. или положениями данной статьи. [пункт 33]

В той мере, в какой применение данной статьи и соответствующей специальной статьи приводит к одному и тому же налоговому режиму, этот вопрос не имеет практического значения. Далее.., некоторые специальные статьи содержат конкретные положения, устанавливающие приоритет конкретной статьи. (Ср. пункт 4 Статьи 6, пункт 4 статей 10 и 11, пункт [4] Статьи 12 и пункт 2 Статьи 21.) [пункт 34]

Однако представляется целесообразным установить правило толкования в целях уточнения сферы применения настоящей статьи по отношению к другим статьям, касающимся конкретной категории дохода. В соответствии с общепринятой практикой в существующих двусторонних конвенциях пункт 7 устанавливает приоритет специальных статей о дивидендах, процентах и т. д. Из этого правила следует, что данная статья будет применима к промышленному и коммерческому доходу, не принадлежащему к категориям дохода, на которые распространяются специальные статьи, и, кроме того, к дивидендам, процентам и т. д., которые, согласно пункту 4 статей 10 и 11, пункту [4] Статьи 12 и пункту 2 Статьи 21, подпадают под действие данной статьи… Имеется в виду, что статьи дохода, регулируемые специальными статьями, могут с учетом положений Конвенции облагаться налогом либо отдельно, либо в качестве промышленной или коммерческой прибыли в соответствии с налоговым законодательством Договаривающихся государств. [пункт 35]

Договаривающимся государствам предоставляется возможность согласовывать в двустороннем порядке специальные разъяснения или определения термина “прибыль” в целях уточнения разницы между этим термином и, например, понятием дивидендов. В частности, это может быть признано целесообразным, если в обсуждаемой Конвенции допускается отклонение от определений, содержащихся в специальных статьях о дивидендах, процентах и роялти. Это может также быть желательно в том случае, если Договаривающиеся государства намерены отметить, что в соответствии с внутренним налоговым законодательством

одного или обоих государств термин “прибыль” включает особые виды денежных поступлений, таких как доход от отчуждения или сдачи в аренду предприятия или движимого имущества, используемого в предпринимательской деятельности. В связи с этим может возникнуть необходимость в рассмотрении вопроса о введении также дополнительных правил распределения таких особых видов прибыли. [пункт 36]

Необходимо также отметить, что, хотя определение термина “роялти” в пункте 2 Статьи 12 Проекта конвенции 1963 года и Типовой конвенции 1977 года включало платежи “за пользование или право пользования промышленным, торговым или научным оборудованием”, упоминание об этих платежах было впоследствии изъято из этого определения, с тем чтобы доход от сдачи в аренду промышленного, торгового или научного оборудования, в том числе доход от сдачи в аренду контейнеров, подпадал под действие Статьи 7, а не Статьи 12, что, по мнению Комитета по бюджетно-налоговым вопросам, соответствует характеру таких доходов». [пункт 37]

25. Относительно последнего из приведенных пунктов комментария ОЭСР необходимо иметь в виду, что в новой редакции Типовой конвенции Организации Объединенных Наций платежи «за пользование или право пользования промышленным, торговым или научным оборудованием» трактуются иначе. Они сохраняются в определении термина «роялти», данном в пункте 3 Статьи 12, и, соответственно, согласно пункту 6 Статьи 7 по-прежнему подпадают под действие Статьи 12, а не Статьи 7.

Статья 8

МОРСКИЕ ПЕРЕВОЗКИ, ВНУТРЕННИЙ ВОДНЫЙ ТРАНСПОРТ И ВОЗДУШНЫЙ ТРАНСПОРТ

А. *Общие соображения*

1. Статья 8 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций имеет два альтернативных варианта — Статью 8 (вариант А) и Статью 8 (вариант В). В Статье 8 (вариант А) воспроизводится Статья 8 Типовой конвенции ОЭСР. Статья 8 (вариант В) содержит существенные изменения по сравнению со Статьей 8 Типовой конвенции ОЭСР и рассматривает отдельно прибыль от эксплуатации воздушных судов и прибыль от эксплуатации морских судов, соответственно, в пунктах 1 и 2. В остальных пунктах (3, 4 и 5) воспроизводятся пункты 2, 3 и 4 Статьи 8 Типовой конвенции ОЭСР с незначительными уточнениями в пункте 5.

2. Относительно налога с прибыли от эксплуатации морских судов в международных перевозках несколько членов Группы из развитых стран поддержали положение, закрепленное в Статье 8 Типовой конвенции ОЭСР. С их точки зрения, судоходные предприятия не должны подлежать действию налогового законодательства целого ряда стран, с которыми связана их деятельность; налогообложение по месту нахождения фактического руководящего органа предпочтительнее и с точки зрения различных налоговых органов. Они утверждают, что если каждая страна будет облагать налогом долю прибыли судоходной компании, исчисленной по своим собственным нормам, то сумма этих долей может намного превысить общий доход предприятия. По их мнению, возникнет серьезная проблема, особенно в силу того, что налоги в развивающихся странах во многих случаях чрезмерно высоки, а общая прибыль судоходных предприятий зачастую бывает весьма скромной.

3. Большинство членов Группы из развивающихся стран заявили, что эти страны не готовы отказываться даже от ограниченного объема поступлений от налогообложения иностранных судоходных предприятий, пока их собственное судоходство не достигнет более высокого уровня развития. Они признали, однако, что в этой ситуации существенные затруднения возникают в связи с определением налогооблагаемой прибыли и распределением прибыли между различными заинтересованными странами.

4. В то время как некоторые члены Группы из развитых стран сочли приемлемым налогообложение прибыли от морских перевозок у источника, многие члены Группы из развитых стран заявили, что они

предпочитают принцип исключительного налогообложения государством, в котором находится место фактического руководящего органа предприятия. Поскольку общего согласия по положению о налогообложении прибыли от морских перевозок достигнуть не удалось, Группа согласилась с тем, что вопрос о таком налогообложении должен решаться в ходе двусторонних переговоров.

5. Несмотря на то что оба текста Статьи 8 (варианты А и В) ссылаются на местонахождение «фактического руководящего органа предприятия», некоторые страны могут пожелать заменить его на «страну местопребывания предприятия».

6. Группа пришла к единому решению рекомендовать Статью 8 (вариант А) и Статью 8 (вариант В) как альтернативные варианты. Однако некоторые члены Группы, которые не согласны со Статьей 8 (вариант А), не могли принять и Статью 8 (вариант В) из-за слов «постоянный характер». Они утверждали, что некоторые страны могут пожелать взимать налог либо со всей прибыли от морских перевозок, либо со всей прибыли от воздушных перевозок и принятие Статьи 8 (вариант В) может в связи с этим привести к потере налоговых поступлений, если учесть ограниченное число судоходных компаний или авиакомпаний, фактический руководящий орган которых находится в этих странах. Группа согласилась с тем, что в таких случаях вопросы налогообложения должны решаться в ходе двусторонних переговоров.

7. Член Группы из развивающейся страны предложил рассмотреть вопрос о распространении положений Статьи 8 на железнодорожный или автомобильный транспорт. Поскольку двойное налогообложение возникает в области железнодорожных или автомобильных перевозок нечасто, Договаривающиеся государства могут в случае необходимости урегулировать вопрос о железнодорожных и автомобильных перевозках в ходе двусторонних переговоров.

8. Некоторые члены Группы из развивающихся стран полагали, что перевозки внутренним водным транспортом, по определению, не могут считаться международными транспортными операциями и в силу этого фискальными или налоговыми полномочиями должна наделяться исключительно страна источника, где осуществляется эта деятельность. Поскольку Статья 8 касается «морских перевозок, внутреннего водного транспорта и воздушного транспорта», очевидно, что все три вида транспорта, рассматриваемые в данной статье, связаны с проблемами двойного налогообложения. Доход, полученный от перевозок внутренним водным транспортом, также подвергается двойному налогообложению, если река или озеро используется для коммерческих транспортных потоков из нескольких стран и при этом головная контора предприятия

находится в одной стране, а перевозки осуществляются из нескольких стран. Поэтому в области перевозок внутренним водным транспортом могут возникать проблемы двойного налогообложения.

B. *Комментарий к пунктам Статьи* 8 *(Вариант A) и Статьи* 8 *(Вариант B)*

Пункт 1 *Статьи* 8 *(вариант A)*

9. Данный пункт, в котором воспроизводится пункт 1 Статьи 8 Типовой конвенции ОЭСР, призван обеспечить, чтобы налог на прибыль от эксплуатации морских и воздушных судов в международных перевозках взимался только одним государством. Суть этого пункта состоит в том, что прибыль полностью освобождается от налога у источника и облагается налогом исключительно в государстве местопребывания фактического руководящего органа предприятия, осуществляющего международные перевозки. Освобождение от налога в стране источника во многом исходит из того, что доходы таких предприятий зарабатываются в открытом море и существует вероятность, что применение к ним налогового законодательства целого ряда стран приведет в двойному налогообложению или, в лучшем случае, к затруднениям в распределении дохода, а также что освобождение от налогов во всех странах, за исключением их собственной страны, обеспечит предприятиям свободу от налогообложения в зарубежных странах, если их деятельность в целом окажется неприбыльной. Эти же соображения справедливы и в отношении международных воздушных перевозок. Поскольку во многих развивающихся странах, имеющих водные границы, судоходные компании-резиденты отсутствуют, но есть порты, которыми в значительной степени пользуются суда из других стран, они традиционно возражают против этого принципа освобождения от налогов прибыли по морским перевозкам.

10. В комментарии к Типовой конвенции ОЭСР отмечается, что место фактического руководящего органа может находиться не в стране постоянного местопребывания предприятия, эксплуатирующего морские или воздушные суда, а в другой стране и что «поэтому некоторые государства предпочитают предоставлять исключительное право налогообложения государству постоянного местопребывания». В комментарии говорится, что государства могут в ходе двусторонних переговоров произвести замену на следующую норму: «Прибыль предприятия одного из Договаривающихся государств от эксплуатации морских или воздушных судов в международных перевозках подлежит налогообложению только в этом государстве». Далее в комментарии отмечается:

«Некоторые государства, с другой стороны, предпочитают применять сочетание критерия постоянного местопребывания и критерия места нахождения фактического руководящего органа путем предоставления первоочередного права налогообложения государству местонахождения фактического руководящего органа, в то время как государство постоянного местопребывания предприятия устраняет двойное налогообложение в соответствии со Статьей 23, при условии, что первое государство может облагать налогом общую прибыль предприятия, а также путем предоставления первоочередного права налогообложения государству постоянного местопребывания в тех случаях, когда государство фактического руководящего органа не может облагать налогом общую прибыль. Государства, желающие придерживаться этого принципа, вправе произвести замену на следующую норму:

> “Прибыль предприятия одного из Договаривающихся государств от эксплуатации морских или воздушных судов, кроме прибыли от перевозок морскими или воздушными судами только между пунктами в пределах другого Договаривающегося государства, подлежит налогообложению только в первом из указанных государств. Однако, если место фактического руководящего органа находится в другом Договаривающемся государстве и это другое государство облагает налогом всю прибыль предприятия от эксплуатации морских или воздушных судов в целом, прибыль от эксплуатации морских или воздушных судов, кроме прибыли от перевозок морскими или воздушными судами только между пунктами в пределах первого из указанных государств, может облагаться налогом в этом другом государстве”. [пункт 3]

Указанная прибыль состоит в первую очередь из прибыли, полученной предприятием от перевозок пассажиров и грузов. Однако при таком определении данное положение будет неоправданно ограничительным как с точки зрения развития морского или воздушного транспорта, так и по практическим соображениям. Поэтому это положение охватывает другие категории прибыли, то есть такие виды прибыли, которые по своему характеру или в силу тесной взаимосвязи с прямой прибылью от транспорта могут быть все отнесены к одной категории. Некоторые из этих категорий прибыли упоминаются в последующих пунктах. [пункт 4]

Прибыль от сдачи в аренду морского или воздушного судна, зафрахтованного с полной экипировкой, персоналом и снабже-

нием, должна трактоваться как прибыль от перевозок пассажиров или грузов. В противном случае значительная часть морских или воздушных перевозок окажется за пределами действия этого положения. Однако к прибыли от сдачи в аренду морского или воздушного судна, зафрахтованного без экипажа, применяется Статья [12], а не Статья 8, за исключением случаев, когда для предприятия, занимающегося эксплуатацией морских или воздушных судов в международных перевозках, это служит случайным источником дохода. [пункт 5]

Принцип, согласно которому право налогообложения должно принадлежать только одному из Договаривающихся государств, исключает необходимость подробной разработки норм, например для определения прибыли, на которую оно распространяется, так как это скорее вопрос применения общих принципов толкования. [пункт 6]

Предприятия водного и воздушного транспорта, особенно последние, часто занимаются дополнительной деятельностью, более или менее связанной с непосредственной эксплуатацией морских или воздушных судов. Хотя здесь невозможно перечислить все дополнительные виды деятельности, подпадающие под это положение, тем не менее стоит привести несколько примеров. [пункт 7]

Данное положение распространяется, помимо прочего, на следующие виды деятельности:

a) продажа билетов от имени других предприятий;

b) автобусное сообщение между городом и его аэропортом;

c) реклама и коммерческая пропаганда;

d) перевозка товаров грузовым автотранспортом между складом и портом или аэропортом. [пункт 8]

Если предприятие, занимающееся международными перевозками, в связи с такими перевозками берет на себя ответственность за доставку грузов непосредственно получателю в другом Договаривающемся государстве, то соответствующие внутренние перевозки рассматриваются как подпадающие под категорию международной эксплуатации морских или воздушных судов и, следовательно, под действие положений данной статьи. [пункт 9]

В последнее время в области международных перевозок возрастает роль “контейнеризации”. Контейнеры часто используются и при перевозках внутренним транспортом. Под действие данной

статьи подпадает прибыль, получаемая предприятием, занимающимся международными перевозками, от сдачи в аренду контейнеров, которая служит дополнительным или нерегулярным видом деятельности по отношению к осуществляемой им эксплуатации морских или воздушных судов. [пункт 10]

С другой стороны, это положение не распространяется на явно обособленные виды деятельности, такие как содержание гостиницы как отдельного предприятия; прибыль от такого заведения в любом случае легко поддается определению. Однако в некоторых случаях обстоятельства требуют применения данного положения даже к гостиничному бизнесу, например в отношении содержания гостиницы исключительно в целях обеспечения ночлега для транзитных пассажиров, стоимость которого включена в цену проездного билета. В этом случае гостиница может рассматриваться как своего рода зал ожидания. [пункт 11]

Существует еще один вид деятельности, исключаемый из сферы применения данного положения, а именно судостроительная верфь, эксплуатируемая в одной стране судоходным предприятием, имеющим место фактического руководящего органа в другой стране. [пункт 12]

В двустороннем порядке может быть согласовано, что прибыль от эксплуатации судна, занятого рыболовством, землечерпальными работами или буксированием в открытом море, трактуется как доход, подпадающий под действие данной статьи. [пункт 13]

К инвестиционному доходу от судоходных предприятий, предприятий внутреннего водного транспорта или воздушного транспорта (например, доход от акций, облигаций, паевого участия или ссуд) должен применяться налоговый режим, обычно применяемый к такой категории дохода». [пункт 14]

Пункт 1 *Статьи* 8 *(вариант B)*

11. В данном пункте воспроизводится пункт 1 Статьи 8 Типовой конвенции ОЭСР с исключением слов «морских или». Таким образом, данный пункт не применяется к налогообложению прибыли от эксплуатации морских судов в области международных перевозок, а только к налогообложению прибыли от эксплуатации воздушных судов в международных перевозках. Поэтому комментарий к пункту 1 Статьи 8А сохраняет силу только в части, относящейся к воздушным судам.

12. Однако в ходе обсуждения в Группе экспертов ряд членов Группы из развивающихся стран, соглашаясь с общим мнением, тем не менее отметили в связи с налогообложением прибыли от эксплуатации воздушных судов в международных перевозках, что из поля зрения выпали весьма значительные расходы, которые несут развивающиеся страны по строительству аэропортов. Они полагают, что разумнее было бы установить, что географически источник прибыли от международных перевозок находится там, где производится резервирование мест для пассажиров или грузов.

Пункт 2 *Статьи* 8 *(вариант B)*

13. Данный пункт допускает налогообложение прибыли от эксплуатации морских судов в международных перевозках в стране источника, если деятельность предприятия в этой стране «приобретает постоянный характер». Он предусматривает самостоятельную действующую норму для морских перевозок и не определяется статьями 5 и 7 относительно прибыли предприятия, регулируемой правилом о постоянном представительстве. Таким образом, он относится как к регулярным, или частым, так и к нерегулярным, или разовым, заходам морских судов в ходе перевозок, при условии, что такие перевозки совершаются по плану, а не происходят случайно. Слова «постоянный характер» означают заход судна в соответствии с графиком или планом в конкретную страну, чтобы забрать груз или пассажиров.

14. Общая чистая прибыль, как правило, должна определяться органами страны, где располагается фактический руководящий орган предприятия (или страны постоянного местопребывания). Окончательные условия ее определения могут быть установлены в результате двусторонних переговоров. В ходе таких переговоров можно уточнить, например, должна ли чистая прибыль определяться до вычета специальных скидок или льгот, которые не могут причисляться к амортизационным отчислениям, а рассматриваются как субсидии предприятию. В ходе двусторонних переговоров может быть также сделано уточнение о том, что прямые субсидии, выплачиваемые предприятию правительством, должны включаться в сумму чистой прибыли. В процессе переговоров также может быть выработан метод выявления убытков, понесенных в предыдущие годы, для целей определения чистой прибыли. Для реализации такого подхода страна постоянного местопребывания представляет свидетельство с указанием чистой прибыли предприятия от морских перевозок и суммы по всем особым статьям, в том числе убытков за предыдущий год, которые в соответствии с решением, достигнутым в результате переговоров, должны включаться или исключаться при ис-

числении чистой прибыли, подлежащей отнесению, или в ином порядке учитываться при таком исчислении. Распределение налогооблагаемой прибыли может производиться на основе некоторого пропорционального коэффициента, установленного в ходе двусторонних переговоров, предпочтительно коэффициента поступлений от исходящего фрахта (определяемого на единой основе с вычетом или без вычета комиссионных). Процентное сокращение налога, исчисленного на основе распределенной прибыли, призвано обеспечить распределение дохода, отражающее затраты с точки зрения управления и капитала, понесенные в стране постоянного местопребывания.

Пункт 2 *Статьи* 8 *(вариант A) и*
пункт 3 *Статьи* 8 *(вариант B)*

15. В каждом из этих пунктов воспроизводится пункт 2 Статьи 8 Типовой конвенции ОЭСР. Данные пункты распространяются не только на перевозки внутренним водным транспортом между двумя или более странами, но также и на внутренние водные перевозки, осуществляемые предприятием одной страны между двумя пунктами на территории другой страны. Они не препятствуют урегулированию путем двусторонних переговоров каких-либо конкретных проблем налогообложения, которые могут возникнуть в связи с внутренними водными перевозками, особенно между сопредельными странами.

16. Относительно предприятий, занимающихся не только морскими перевозками, внутренними водными перевозками или воздушными перевозками, в комментарии к пункту 2 Статьи 8 Типовой конвенции ОЭСР отмечается:

> «Если такое предприятие имеет на территории иностранного государства постоянные представительства, занимающиеся исключительно эксплуатацией его морских или воздушных судов, нет оснований применять к таким постоянным представительствам режим иной, чем к постоянным представительствам предприятий, занимающихся исключительно морскими перевозками, внутренними водными перевозками или воздушными перевозками. [пункт 19]
>
> Не возникает никаких затруднений и в применении положений пунктов 1 и 2, если предприятие имеет в другом государстве постоянное представительство, которое не занимается исключительно морскими перевозками, внутренними водными перевозками или воздушными перевозками. Если его товары перевозятся

его собственными морскими судами в принадлежащее ему постоянное представительство в другой стране.., никакая часть прибыли, полученной этим предприятием от его деятельности в качестве собственного перевозчика, не может быть отнесена к данному постоянному представительству. То же справедливо, даже если постоянное представительство содержит объекты для эксплуатации морских или воздушных судов (например, грузовые причалы) или несет иные затраты в связи с перевозкой товаров этого предприятия (например, на персонал). В этом случае расходы постоянного представительства, связанные с эксплуатацией морских, речных или воздушных судов, будут отнесены не к постоянному представительству, а к самому предприятию, поскольку никакая часть прибыли, полученной от перевозок, не используется постоянным представительством. [пункт 20]

Если морские или воздушные суда предприятия эксплуатируются постоянным представительством, не являющимся местом фактического руководящего органа всего предприятия (например, морские или воздушные суда, пущенные в эксплуатацию постоянным представительством и находящиеся на его балансе), тогда фактический руководящий орган для целей пунктов 1 и 2 должен рассматриваться в отношении эксплуатации морских или воздушных судов как находящийся в том Договаривающемся государстве, где находится данное постоянное представительство». [пункт 21]

Пункт 3 *Статьи* 8 *(вариант А) и*
пункт 4 *Статьи* 8 *(вариант В)*

17. Каждый из этих пунктов, в которых воспроизводится пункт 3 Статьи 8 Типовой конвенции ОЭСР, касается случая, когда место фактического руководящего органа данного предприятия находится на борту морского или речного судна. Как отмечается в комментарии к Типовой конвенции ОЭСР, «в этом случае налог взимается только государством, где расположен порт приписки морского или речного судна. Предусматривается, что, если порт приписки не может быть определен, налог взимается только в Договаривающемся государстве, в котором оператор этого морского или речного судна является резидентом». [пункт 22]

Пункт 4 *Статьи* 8 *(вариант А) и*
пункт 5 *Статьи* 8 *(вариант В)*

18. В пункте 4 Статьи 8 (вариант А) воспроизводится пункт 4 Статьи 8 Типовой конвенции ОЭСР. В пункте 5 Статьи 8 (вариант В) воспроизводится этот последний пункт с одним изменением, а именно: слова «пункт 1» заменяются словами «пункты 1 и 2». В комментарии к Типовой конвенции ОЭСР отмечается:

> «В сфере морских и воздушных перевозок существуют различные формы международного сотрудничества. В данной области международное сотрудничество обеспечивается посредством соглашений об объединении или других договоров аналогичного типа, закрепляющих определенные нормы пропорционального раздела доходов (или прибыли) от совместных предприятий. [пункт 23]
>
> В целях уточнения налогового режима участника объединения, совместного предприятия или международного агентства по коммерческим перевозкам и разрешения любых возникающих трудностей Договаривающиеся государства могут, если сочтут необходимым, на двусторонней основе договориться о следующем дополнении:
>
> “но только в той части полученной таким образом прибыли, которая относится к участнику пропорционально его доле участия в совместных операциях”». [пункт 24]

Статья 9

Ассоциированные предприятия

A. *Общие соображения*

1. Статья 9 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит Статью 9 Типовой конвенции ОЭСР, за исключением нового пункта 3. Как отмечается в комментарии ОЭСР, «данная статья касается корректировок суммы прибыли, которые могут производиться для целей налогообложения по сделкам, заключаемым между ассоциированными предприятиями (материнской и дочерней компанией и между компаниями, находящимися под общим контролем) на иных, чем “на расстоянии вытянутой руки”, условиях». [пункт 1] Она должна рассматриваться в сочетании со Статьей 25 о процедуре взаимного согласования и Статьей 26 об обмене информацией.

2. Применение принципа «на расстоянии вытянутой руки» к распределению прибыли между ассоциированными предприятиями для большинства стран предполагает, что внутреннее законодательство разрешает определять прибыль на основе принципа «на расстоянии вытянутой руки».

3. Относительно трансфертного ценообразования на товары, технологию, торговые марки и услуги между ассоциированными предприятиями и методики, применимой для определения верных цен в случае трансфертов на иных условиях, чем «на расстоянии вытянутой руки», Договаривающиеся государства будут следовать принципам ОЭСР, изложенным в Руководящих принципах ОЭСР в области трансфертного ценообразования. Эти выводы представляют принципы, согласованные на международном уровне, и Группа экспертов рекомендует руководствоваться Директивами при применении принципа «на расстоянии вытянутой руки», который лежит в основе этой статьи.

B. *Комментарий к пунктам Статьи* 9

Пункт 1

4. Пункт 1 предусматривает, что в отношении ассоциированных предприятий налоговые органы Договаривающегося государства могут для целей исчисления налоговых обязательств переоформить счета предприятий, если в результате особых взаимоотношений между предприятиями счета не отражают реальной налогооблагаемой прибыли,

возникающей в этом государстве. Очевидно, что следует разрешить проведение такой корректировки, и данный пункт не требует особых комментариев. Данное положение применяется, только если предусмотрены или установлены особые условия в отношениях между двумя предприятиями. «Никакое переоформление счетов ассоциированных предприятий не допускается, если сделки между такими предприятиями осуществлялись на обычных коммерческих условиях открытого рынка (“на расстоянии вытянутой руки”)». [пункт 2]

5. Группа экспертов в 1999 году внесла предварительные поправки в пункт 1 в целях приведения формулировки его основной части в соответствие с Типовой конвенцией ОЭСР. До внесения изменений он гласил:

> «…то любая прибыль, которая при отсутствии таких условий не была бы получена…»

В 1999 году эта часть пункта была перефразирована следующим образом:

> «…то любая прибыль, которая при отсутствии таких условий была бы получена одним из этих предприятий, но в силу наличия таких условий не была получена…»

6. Как отмечалось в Докладе о недостаточной капитализации[14] Комитета по бюджетно-налоговым вопросам, существует взаимосвязь между договорами об избежании двойного налогообложения и внутренними нормами относительно недостаточной капитализации, которая имеет отношение к сфере применения данной статьи. В комментарии к Типовой конвенции ОЭСР отмечается:

> «*a*) Данная статья не препятствует применению внутренних норм по недостаточной капитализации в той мере, в какой они приравнивают прибыль заемщика к сумме, соответствующей прибыли, которая была бы получена “на расстоянии вытянутой руки”.
>
> *b*) Данная статья относится не только к определению того, является ли ставка процента по договору о ссуде ставкой “на расстоянии вытянутой руки”, но и может ли ссуда prima facie рассматриваться в качестве ссуды или ее следует рассматривать как некий иной вид платежа, в частности взнос в акционерный капитал.
>
> *c*) Применение норм, касающихся недостаточной капитализации, как правило, не должно приводить к увеличению налогооблагаемой прибыли соответствующих отечественных пред-

[14] Принят Советом ОЭСР 26 ноября 1986 года и приведен в томе II несброшюрованного варианта Типовой налоговой конвенции ОЭСР на стр. R(4)-1.

приятий более, чем до уровня прибыли, получаемой “на расстоянии вытянутой руки”, и… этот принцип следует соблюдать при применении существующих договоров о двойном налогообложении». [пункт 3]

В комментарии ОЭСР далее говорится:

«Возникает вопрос о совместимости с данной Типовой конвенцией специальных процедурных норм, принятых некоторыми странами в отношении сделок между родственными сторонами. Например, может встать вопрос о совместимости с принципом “на расстоянии вытянутой руки” отмены требований о представлении доказательств или любых презумпций, иногда встречающихся во внутреннем законодательстве. Ряд стран толкуют данную статью таким образом, что она никоим образом не препятствует корректировке суммы прибыли согласно внутреннему законодательству на условиях, отличных от предусмотренных в данной статье, и что она поднимает принцип “на расстоянии вытянутой руки” до договорного уровня. Кроме того, почти все страны-члены считают, что дополнительные требования о предоставлении информации, ужесточенные по сравнению с обычными требованиями, или даже отмена требования о представлении доказательств не являются дискриминацией в смысле Статьи 24. Однако в некоторых случаях применение внутреннего законодательства некоторых стран может привести к корректировкам суммы прибыли, противоречащим принципам данной статьи. Эта статья позволяет Договаривающимся государствам разрешать такие ситуации путем соответствующих корректировок (см. ниже), а также с помощью процедуры взаимного согласования». [пункт 4]

Пункт 2

7. Согласно комментарию ОЭСР, «переоформление сделок между ассоциированными предприятиями в ситуации, предусмотренной в пункте 1, может привести к экономическому двойному налогообложению (взимание налога на один и тот же доход с разных лиц), постольку поскольку предприятие государства А, прибыль которого корректируется в сторону увеличения, будет обязано уплатить налог с суммы прибыли, на которую уже был взыскан налог с его ассоциированного предприятия в государстве В». В комментарии ОЭСР отмечается, что «пункт 2 предусматривает, что при таких обстоятельствах государство В должно произвести соответствующую корректировку во избежание двойного налогообложения». [пункт 5]

Однако, согласно комментарию ОЭСР,

> «…корректировка не производится в государстве B автоматически, просто в связи с увеличением прибыли в государстве A; корректировка должна проводиться, только если государство B считает, что величина скорректированной суммы прибыли правильно отражает прибыль, которая была бы получена, если бы сделка осуществлялась “на расстоянии вытянутой руки”. Иными словами, на этот пункт нельзя ссылаться и он не может применяться, если прибыль одного ассоциированного предприятия увеличивается выше уровня правильно исчисленной прибыли на основе принципа “на расстоянии вытянутой руки”. Поэтому государство B обязано производить корректировку прибыли ассоциированной компании, только если оно считает, что корректировка, проведенная в государстве A, обоснована в принципе и в отношении полученной величины. [пункт 6]
>
> В данном пункте не указывается метод проведения корректировки. Страны — члены ОЭСР применяют разные методы предоставления скидки в таких обстоятельствах, и поэтому Договаривающиеся государства могут по своему усмотрению согласовывать в двустороннем порядке любые конкретные правила в качестве дополнения к данной статье. Некоторые государства, например, предпочтут систему, при которой в случае увеличения прибыли предприятия X в государстве A до уровня, которого она бы достигла “на расстоянии вытянутой руки”, корректировка производится путем пересмотра начисления в отношении ассоциированного предприятия Y в государстве B, содержащего прибыль, подвергнутую двойному налогообложению, с целью сокращения налогооблагаемой прибыли на соответствующую сумму. Другие государства, в свою очередь, предпочтут положение, согласно которому для целей Статьи 23 прибыль, подвергнутая двойному налогообложению, должна рассматриваться у предприятия Y государства B, как если бы она могла облагаться налогом в государстве A. Соответственно, предприятие государства B имеет право на скидку в государстве B по Статье 23 в отношении налога, уплаченного его ассоциированным предприятием в государстве A. [пункт 7]
>
> В цели данного пункта не входит регулирование так называемых “вторичных корректировок”. Предположим, что налогооблагаемая прибыль предприятия X в государстве A была пересмотрена в сторону увеличения в соответствии с принципом, закрепленным в пункте 1. Предположим также, что корректировка

прибыли предприятия Y в государстве B производилась согласно принципу, закрепленному в пункте 2. В этом случае еще точно не восстановлена ситуация, которая сложилась бы, если бы сделки осуществлялись "на расстоянии вытянутой руки", поскольку, в сущности, денежные средства, представляющие прибыль, по которой производилась корректировка, находятся у предприятия Y, а не у предприятия X. Здесь можно возразить, что, если в случае ценообразования на основе "расстояния вытянутой руки" предприятие X впоследствии захотело бы перевести эту прибыль предприятию Y, оно сделало бы это в форме, например, дивидендов или роялти (если предприятие Y является материнским по отношению к предприятию X) или в форме, например, ссуды (если предприятие X является материнским по отношению к предприятию Y). И в этих обстоятельствах налоговые последствия (например, применение удерживаемого у источника налога) были бы иными, в зависимости от вида соответствующего дохода и положений статьи, регулирующей налогообложение такого дохода. [пункт 8]

Такие вторичные корректировки, необходимые для установления ситуации в таком же виде, как если бы сделки осуществлялись "на расстоянии вытянутой руки", зависят от фактических обстоятельств каждого конкретного случая… Пункт 2 никоим образом не препятствует проведению таких вторичных корректировок в тех случаях, когда они разрешены внутренним законодательством Договаривающихся государств. [пункт 9]

Данный пункт также оставляет открытым вопрос о необходимости установления срока, по истечении которого государство B не будет обязано производить соответствующую корректировку прибыли предприятия Y после пересмотра в сторону увеличения прибыли предприятия X в государстве A. Некоторые государства считают, что обязательство государства B должно быть бессрочным, иными словами, что, на сколько бы лет назад ни возвращалось государство A в целях пересмотра налоговых начислений, предприятию Y должна быть в равной мере гарантирована соответствующая корректировка в государстве B. По мнению других государств, бессрочное обязательство такого рода не целесообразно с точки зрения практической реализации. С учетом этого данная проблема не отражена в тексте статьи; но Договаривающимся государствам оставлена возможность, если они сочтут необходимым, включать в двусторонние конвенции положения о сроке, в течение которого государство B обязано произвести соответствующую корректировку… [пункт 10]

> В случае возникновения спора между сторонами относительно размеров или характера соответствующей корректировки они должны прибегнуть к процедуре взаимного согласования, предусмотренной в Статье 25; в комментарии к этой статье содержится ряд соображений, применимых к корректировкам прибыли ассоциированных предприятий, проводимым на основании настоящей статьи (в частности, после корректировки трансфертных цен), а также к соответствующим корректировкам, которые должны быть произведены согласно пункту 2 этой статьи…» [пункт 11]

8. Некоторые члены Группы экспертов указывали на то, что корреляционная корректировка в соответствии с пунктом 2 может быть весьма дорогостоящей для небольшой страны, которая может посчитать нецелесообразным включение пункта 2 в свои договоры. Ряд членов Группы экспертов возразили на это, что, по их мнению, пункт 2 составляет существенный аспект Статьи 9. Отсутствие положения о корреляционной корректировке приведет к двойному налогообложению, что противоречит целям Конвенции. Однако любая страна может тщательно изучить положение о первичной корректировке согласно пункту 1, прежде чем решать, какая корреляционная корректировка надлежащим образом отражает первичную корректировку. Другой член Группы предложил исключить обязательство государства производить корреляционную корректировку, когда другое Договаривающееся государство уже скорректировало трансфертные цены. Он отметил, что было бы удобнее заменить слово «должен» на слово «может» и что Договаривающиеся государства могут в процессе двусторонних переговоров употребить то слово, которое их устраивает. Однако общего согласия по этому вопросу достигнуто не было, и формулировка пункта 2 была оставлена без изменений.

Пункт 3

9. В 1999 году Группа экспертов внесла поправку в Статью 9, вставив новый пункт 3. Согласно пункту 2 Статьи 9 страна должна произвести «соответствующую корректировку» (корреляционную корректировку), отражающую изменение трансфертной цены страной согласно пункту 1 Статьи 9. Новый пункт 3 предусматривает, что положения пункта 2 не применяются, если в результате судебного, административного или иного правового разбирательства принято окончательное решение о том, что вследствие мер по корректировке прибыли на основании пункта 1 одно из предприятий подлежит наказанию за подлог, грубую небрежность или умышленное неисполнение своих обязанностей. Иными

словами, в случае вынесения в судебном, административном или ином правовом разбирательстве окончательного решения, указывающего, что в отношении корректировки прибыли согласно пункту 1 одно из предприятий подлежит наказанию за подлог, грубую небрежность или умышленное неисполнение своих обязанностей, отсутствует обязательство по проведению корреляционной корректировки согласно пункту 2. Этот подход означает, что налогоплательщик может подлежать ненаговым и налоговым наказаниям. Страны-члены могут счесть такое двойное наказание излишне суровым. Некоторые участники указывали, что случаи, когда применяются такие наказания, вероятно, будут носить исключительный характер и данное положение не будет применяться в повседневной практике.

Статья 10

Дивиденды

A. *Общие соображения*

1. В Статье 10 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводятся положения Статьи 10 Типовой конвенции ОЭСР, за исключением пункта 2, имеющего существенные отличия. Статья 10 касается налогообложения дивидендов, полученных резидентом Договаривающегося государства из источников в другом Договаривающемся государстве. Пункт 1 предусматривает, что дивиденды могут облагаться налогом в стране постоянного местопребывания, а пункт 2 предусматривает, что дивиденды могут облагаться налогом в стране источника, но по ограниченной ставке. Термин «дивиденды» определяется в пункте 3 как включающий, как правило, распределение корпоративной прибыли между акционерами. Как отмечается в комментарии ОЭСР, «с точки зрения акционеров, дивиденды — это доход от капитала, который они предоставили компании как акционеры». Пункт 4 предусматривает, что пункты 1 и 2 не применяются к дивидендам, относимым к постоянному представительству получателя в стране источника, а пункт 5 в целом препятствует взиманию Договаривающимся государством налогов с дивидендов, выплачиваемых компанией с постоянным местопребыванием в другом государстве, за исключением случаев, когда акционер является резидентом взимающего налог государства или когда дивиденды относятся к постоянному представительству получателя в этом государстве.

B. *Комментарий к пунктам Статьи* 10

Пункт 1

2. Данный пункт, в котором воспроизводится пункт 1 Статьи 10 Типовой конвенции ОЭСР, предусматривает, что дивиденды могут облагаться налогом в государстве постоянного местопребывания бенефициара. Однако он не предусматривает, что дивиденды могут облагаться налогом исключительно в этом государстве, и поэтому оставляет возможность взимания налогов государством, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, то есть государством, в котором эти дивиденды возникают (страна источника). При первом рассмотрении Типовой конвенции Организации Объединенных Наций многие члены Группы из развивающихся стран выразили мнение, что дивиденды должны в принципе облагаться налогом только страной источника. Согласно их позиции, если право на налогообложение имеет и страна постоянного местопребывания, и страна источника, то страна постоянного местопребывания должна предоставить полный налоговый зачет, независимо от суммы поглощаемого иностранного налога, и в соответствующих случаях — зачет в счет сэкономленного налога. Один из этих членов Группы подчеркнул, что для развивающейся страны нет необходимости отказываться от удержания налога с дивидендов или сокращать его, особенно если она предоставляет налоговые стимулы и другие льготы. Однако Группа пришла к согласию в том, что дивиденды могут облагаться налогом государством, резидентом которого является бенефициар. Действующая практика в договорах между развивающимися и развитыми странами, как правило, отражает это согласованное положение. Двойное налогообложение устраняется или сокращается путем сочетания освобождения от налога или зачета налогов в стране постоянного местопребывания и снижения ставок удержания в стране источника.

3. Согласно комментарию к пункту 1 Статьи 10 Типовой конвенции ОЭСР:

> «…термин “выплачиваемый” имеет весьма широкое значение, поскольку понятие платежа означает исполнение обязательства предоставить денежные средства в распоряжение акционера в порядке, предусмотренном договором или обычной практикой. [пункт 7]
>
> Статья касается только дивидендов, выплачиваемых компанией — резидентом одного Договаривающегося государства резиденту другого Договаривающегося государства. Поэтому она не применяется к дивидендам, выплачиваемым компанией — рези-

дентом третьего государства, или к дивидендам, выплачиваемым компанией, которая является резидентом Договаривающегося государства, и приписываемым постоянному представительству, которое предприятие этого государства имеет на территории другого Договаривающегося государства…» [пункт 8]

Пункт 2

4. В этом пункте воспроизводится пункт 2 Статьи 10 Типовой конвенции ОЭСР с некоторыми изменениями, которые разъясняются ниже.

5. В 1999 году Группа экспертов внесла поправки в основное положение пункта 2, с тем чтобы привести его в соответствие с Типовой конвенцией ОЭСР. До внесения этих поправок предусматривалось, что такие дивиденды могут также облагаться налогом в Договаривающемся государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, но если получатель является собственником-бенефициаром дивидендов, налог должен взиматься в оговоренном порядке. В это положение было внесено изменение, согласно которому, если собственник-бенефициар дивидендов является резидентом другого Договаривающегося государства, налог будет взиматься в оговоренном порядке. Такое же изменение было внесено в пункты 2 статей 11 и 12 относительно процентов и роялти, соответственно. Цель этой поправки заключалась в том, чтобы распространить преимущества этих статей (а именно 10, 11 и 12) на собственников-бенефициаров, являющихся резидентами этого другого Договаривающегося государства, независимо от постоянного местопребывания любого агента или иного посредника, получающего доход от имени собственника-бенефициара, сохраняя отказ в этой льготе, если собственник-бенефициар не является резидентом этого другого Договаривающегося государства, даже если посредник, получающий доход, является его резидентом. Хотя некоторые члены Группы экспертов высказывали сомнения по поводу последствий такого изменения для развивающихся стран, облагающих налогами доход по дивидендам на основе ремитирования даже после пересмотра, было решено, что поправка в том виде, в каком она предложена, в соответствии с действующим положением Типовой конвенции ОЭСР, не нуждается в новом рассмотрении. Эти замечания относятся, с соответствующими изменениями, к аналогичным поправкам, внесенным в пункты 2 статей 11 (проценты) и 12 (роялти).

6. Типовая конвенция ОЭСР ограничивает налог в стране источника 5 процентами в подпункте *a* по прямым инвестиционным дивидендам и 15 процентами в подпункте *b* по портфельным инвестиционным диви-

дендам, а Типовая конвенция Организации Объединенных Наций оставляет возможность установления этих ставок в ходе двусторонних переговоров. Кроме того, минимальная собственность, необходимая для прямых инвестиционных дивидендов, сокращается в подпункте *a* с 25 процентов до 10 процентов. Однако десятипроцентный порог, определяющий необходимый пакет акций, который дает статус прямого инвестирования, приводится только в качестве иллюстрации.

7. Группа экспертов решила заменить «25 процентов» на «10 процентов» в подпункте *a* в качестве минимального размера капитала, необходимого для статуса прямых инвестиционных дивидендов, поскольку в некоторых развивающихся странах для нерезидентов установлен предел в 50 процентов собственности и 10 процентов составляют существенную часть такой разрешенной доли собственности.

8. Группа не достигла согласия по вопросу о максимальных налоговых ставках, допустимых в стране источника. Члены Группы из развивающихся стран, которые в основном предпочитали принцип налогообложения дивидендов исключительно в стране источника, считали, что ставки, предписываемые в Типовой конвенции ОЭСР, приведут к чрезмерным потерям в налоговых поступлениях страны источника. Кроме того, несмотря на их согласие с принципом налогообложения в стране постоянного местопребывания бенефициара, они, тем не менее, полагали, что любое сокращение в удержании налогов в стране источника выгодно иностранному инвестору, а не казне страны, резидентом которой является бенефициар; а это может произойти при применении традиционного метода зачетов налогов, если такое сокращение приведет к снижению совокупной ставки налога в стране источника ниже ставки в стране постоянного местопребывания бенефициара.

9. Группа выдвинула некоторые соображения, которые могут служить ориентиром для стран в переговорах относительно ставок налогообложения прямых инвестиционных дивидендов в стране источника. Если развитая страна (постоянного местопребывания) использует систему зачета, переговоры по договору могут быть направлены на определение ставки удержания налога у источника, которая в сочетании с базовой ставкой налога на доходы корпораций страны источника даст совокупную фактическую ставку, не превышающую налоговую ставку страны постоянного местопребывания. При обсуждении позиций сторон может иметь значение и то, предоставляются ли в стране постоянного местопребывания зачеты в счет налогов, не взысканных страной источника в соответствии с программой налоговых стимулов. Если развитая страна в целях избежания двойного налогообложения использует освобождение от налогов, она может в ходе двусторонних переговоров

стремиться к ограничению ставок удержания на том основании, что: *a*) само по себе освобождение подчеркивает концепцию необложения налогом межкорпоративных дивидендов, а ограничение ставок удержания у источника будет соответствовать этой концепции, и *b*) освобождение и вытекающий из него отход от налогового нейтралитета по внутренним инвестициям выгодны международному инвестору, а ограничение ставок удержания у источника, которое также выгодно инвестору, будет соответствовать этому аспекту освобождения от налогов.

10. Как страна источника, так и страна постоянного местопребывания должны иметь возможность облагать налогом дивиденды по портфельным инвестиционным паям, хотя, учитывая относительно небольшой объем портфельных инвестиций и их явно менее важное значение по сравнению с прямыми инвестициями, вопросы, касающиеся налогового режима в отношении таких дивидендов, в некоторых случаях будут вызывать менее интенсивное обсуждение. Группа приняла решение не рекомендовать максимальную ставку, поскольку страны источника могут расходиться во взглядах относительно значения портфельных инвестиций и соответствующих цифр.

11. В 1999 году отмечалось, что практика заключения договоров между развитыми и развивающимися странами последних лет дает представление об уровне ставок удерживаемых у источника налогов по прямым инвестициям и портфельным инвестициям. Традиционно ставки удерживаемого налога с дивидендов по договорам между развитыми и развивающимися странами были выше, чем по договорам между развитыми странами. Так, если ставки по прямым и портфельным инвестициям, установленные ОЭСР, составляли 5 процентов и 15 процентов, то ставки по договорам между развитыми и развивающимися странами традиционно находились в пределах от 5 процентов до 15 процентов по прямым инвестиционным дивидендам и от 15 процентов до 25 процентов по портфельным дивидендам. Некоторые развивающиеся страны считают, что краткосрочные потери в налоговых поступлениях в связи с низкими ставками удерживаемых у источника налогов оправданы увеличением объема среднесрочных и долгосрочных иностранных инвестиций. Так, в ряде современных договоров между развитыми и развивающимися странами предусмотрены ставки в соответствии с Типовой конвенцией ОЭСР в отношении прямых инвестиций, а в некоторых договорах они даже ниже.

12. Кроме того, в договорах между развитыми и развивающимися странами появились некоторые особые моменты:

a) налоговые ставки в двух странах могут быть различными, при этом более высокие ставки допускаются в развивающейся стране;

b) налоговые ставки могут вообще не иметь ограничений;

c) сниженные ставки могут применяться только к доходу от новых инвестиций;

d) минимальные ставки или освобождение от налога могут применяться только к предпочтительным видам инвестиций (например, «промышленные проекты» или «инновационные инвестиции»); и

e) дивиденды могут облагаться налогом по сниженным ставкам, только если акции находятся в собственности в течение установленного срока. В договорах стран, принявших систему условного начисления при налогообложении доходов компаний (то есть включение налога с компании в налог на доход компании с акционера или в подоходный налог с физических лиц) вместо классической системы налогообложения (то есть отдельное налогообложение акционера и компании), специальные положения могут обеспечивать распространение предварительных зачетов и освобождения от налогов, предоставляемых отечественным акционерам, на акционеров — резидентов другого Договаривающегося государства.

13. Несмотря на то что ставки устанавливаются полностью или частично по соображениям общей сбалансированности конкретного двустороннего договора об избежании двойного налогообложения, часто при установлении ставок учитываются следующие технические факторы:

a) система налогообложения компаний в стране источника (то есть в какой мере страна применяет интегрированную или классическую систему) и общий размер налога на распределенную прибыль компании в результате применения этой системы;

b) степень зачета в стране постоянного местопребывания налога с дивидендов и с лежащей в их основе прибыли относительно ее собственного налога и общий размер налога для налогоплательщика после учета льгот в обеих странах;

c) степень, в которой налоговый зачет в стране постоянного местопребывания предоставляется в отношении суммы сэкономленного налога в стране источника;

d) достижение, с точки зрения страны источника, удовлетворительного баланса между увеличением налоговых поступлений и привлечением иностранных инвестиций.

14. В комментарии к Типовой конвенции ОЭСР говорится следующее:

«Если товарищество рассматривается в рамках применимого к нему внутреннего законодательства как юридическое лицо, два Договаривающихся государства могут согласовать изменения подпункта *a* пункта 2, с тем чтобы льготы от снижения ставки, предоставленного материнским компаниям, распространялись также на такое товарищество. [пункт 11]

Согласно пункту 2 ограничение налога в государстве источника отсутствует, если между бенефициаром и плательщиком существует посредник, например агент или получатель по доверенности, за исключением случаев, когда собственник-бенефициар является резидентом другого Договаривающегося государства… Государства, желающие уточнить это положение, имеют возможность сделать это в ходе двусторонних переговоров… [пункт 12]

Налоговые ставки, установленные в данной статье в отношении налогов в государстве источника, являются максимальными. Государства могут в ходе двусторонних переговоров согласовать более низкие ставки или даже договориться о налогообложении исключительно в государстве, резидентом которого является бенефициар. Снижение ставок, предусмотренное в пункте 2, относится только к налогообложению дивидендов, но не к налогообложению прибыли компании, выплачивающей эти дивиденды. [пункт 13]

Два Договаривающихся государства могут также в ходе двусторонних переговоров согласовать [снижение величины пакета акций в процентах, необходимой для прямых инвестиционных дивидендов]. Снижение величины пакета в процентах оправданно, например, в случаях, когда государство, резидентом которого является материнская компания, в соответствии со своим внутренним законодательством предоставляет освобождение такой компании от налога с дивидендов, полученных по пакету менее чем 25 процентов в дочернем предприятии-нерезиденте. [пункт 14]

В подпункте *a* пункта 2 термин “капитал” используется для [определения минимального размера собственности, необходимого для прямых инвестиционных дивидендов]. Употребление этого термина в данном контексте означает, что для целей подпункта *a* он должен использоваться в том значении, в котором он используется для целей распределения дивидендов акционеру (в частности, материнской компании).

a) Поэтому, как правило, термин “капитал” в подпункте *a* следует толковать в том же значении, что и в законодатель-

стве о компаниях. Другие элементы, в частности резервы, во внимание не принимаются.

b) Капитал в значении законодательства о компаниях должен указываться в виде номинальной стоимости всех акций, которая в большинстве случаев отражается как капитал в балансе компании.

c) Не должны приниматься во внимание различия, связанные с разными классами выпущенных акций (обычные акции, привилегированные акции, акции с правом на несколько голосов, неголосующие акции, акции на предъявителя, именные акции и т. д.), поскольку эти различия относятся скорее к характеру прав акционера, чем к его доле собственности в капитале.

d) Если ссуда или иной взнос в компанию, строго говоря, не образует капитал по законодательству о компаниях, но если на основании внутреннего права или практики ("недостаточная капитализация" или приравнивание ссуды к акционерному капиталу) доход, полученный по такой ссуде или взносу, считается дивидендом по смыслу Статьи 10, стоимость такой ссуды или взноса также рассматривается как "капитал" в смысле подпункта *a*.

e) В случае структур, не имеющих капитала в смысле законодательства о компаниях, капитал для целей подпункта *a* должен рассматриваться как совокупность всех взносов в эту структуру, которые учитываются в целях распределения прибыли.

В ходе двусторонних переговоров Договаривающиеся государства могут отойти от критерия "капитала", используемого в подпункте *a* пункта 2, и использовать вместо него критерий "права голоса". [пункт 15]

Подпункт *a* пункта 2 не требует, чтобы компания, получающая дивиденды, обязательно имела в собственности не менее [10] процентов капитала в течение относительно длительного срока до момента распределения. Это означает, что в отношении пакета акций учитывается только та ситуация, которая преобладает на момент, имеющий существенное значение для возникновения ответственности по налогу, к которому применим пункт 2, то есть в большинстве случаев — ситуация, существующая на момент, когда дивиденды законно поступают в распоряжение акционеров. Основная причина этого заключается в стремлении

иметь положение как можно более широкого применения. Требование, чтобы материнская компания владела минимальным пакетом акций в течение определенного срока до распределения прибыли, может потребовать обширного сбора сведений. Внутреннее законодательство некоторых стран — членов ОЭСР предусматривает минимальный срок, в течение которого компания-получатель должна быть владельцем акций, чтобы получить право на освобождение от налога или налоговую скидку в отношении полученных дивидендов. В связи с этим Договаривающиеся государства могут включить аналогичное условие в свои конвенции. [пункт 16]

Снижение, предусмотренное в подпункте *a* пункта 2, не должно предоставляться в случаях злоупотребления данным положением, например, когда компания, имеющая менее [10] процентов, незадолго до выплаты дивидендов увеличила свой пакет прежде всего с целью обеспечения льгот по указанному выше положению или когда квалифицированный пакет составляется в первую очередь для получения такого снижения. В целях противодействия таким уловкам Договаривающиеся государства могут счесть необходимым дополнить подпункт *a* следующим положением:

> “при условии, что этот пакет не приобретен главным образом с целью воспользоваться преимуществами, предоставляемыми данным положением”. [пункт 17]

В пункте 2 ничего не говорится о режиме налогообложения в государстве источника. Поэтому он предоставляет возможность этому государству свободно применять свое собственное законодательство и, в частности, взимать налог либо путем вычета у источника, либо путем отдельного начисления. [пункт 18]

В данном пункте не регулируются процедурные вопросы. Каждое государство должно иметь возможность применять процедуры, предусмотренные его собственным законодательством. Оно может либо сразу ограничить налог ставками, указанными в данной статье, либо взимать налог полностью с последующим возвратом переплаты. Конкретные вопросы возникают в случае участия трех сторон (см. пункт 53 комментария к Статье 24) [например, когда доход, возникающий в одном из Договаривающихся государств и принадлежащий как собственнику-бенефициару резиденту другого Договаривающегося государства, относится к постоянному представительству в третьем государстве]. [пункт 19]

Не указывается, должны ли налоговые льготы в государстве источника обусловливаться налогообложением дивидендов в государстве постоянного местопребывания. Этот вопрос может быть урегулирован в ходе двусторонних переговоров. [пункт 20]

Статья не содержит положений о том, как государство, резидентом которого является бенефициар, должно учитывать налогообложение в государстве источника дивидендов. Этот вопрос рассматривается в статьях 23А и 23В. [пункт 21]

Обычно приводится следующий пример: собственник-бенефициар дивидендов, возникающих в Договаривающемся государстве, является компанией — резидентом другого Договаривающегося государства; ее капитал полностью или частично принадлежит акционерам, которые не являются резидентами этого другого государства; в ее практику не входит распределение прибыли в виде дивидендов; она пользуется режимом льготного налогообложения (частная инвестиционная компания, базовая компания). Может возникнуть вопрос, оправданно ли в отношении такой компании в стране источника дивидендов ограничение налога, предусмотренное в пункте 2. Вероятно, целесообразно в ходе двусторонних переговоров согласовать специальные исключения из правила налогообложения, закрепленного в данной статье, в целях определения режима, применимого к таким компаниям». [пункт 22]

Пункт 3

15. В данном пункте воспроизводится пункт 3 Статьи 10 Типовой конвенции ОЭСР, в комментарии к которому говорится следующее:

«Ввиду больших расхождений между законодательствами стран — членов ОЭСР невозможно дать полное и исчерпывающее определение понятия “дивиденды”. Следовательно, в определении только упоминаются примеры, существующие в законодательстве большинства стран-членов, которые, во всяком случае, не толкуются в них по-разному. Их перечень закрепляется в общей формуле. В ходе пересмотра Проекта конвенции 1963 года было проведено тщательное исследование, направленное на поиск решения, не связанного со ссылкой на внутреннее законодательство. В результате этого исследования был сделан вывод о том, что ввиду сохраняющихся различий между странами-членами в области законодательства о компаниях и налогового законодательства представляется невозможным выработать оп-

ределение понятия “дивиденды” вне зависимости от внутренних законов. Договаривающиеся государства имеют возможность в ходе двусторонних переговоров учитывать особенности своих законов и согласовывать включение в определение “дивиденды” других выплат со стороны компаний, подпадающих под действие данной статьи. [пункт 23]

Понятие дивидендов связано главным образом с распределением средств компаниями в смысле подпункта *b* пункта 1 Статьи 3. Поэтому определение касается в первую очередь распределения прибыли, право собственности на которую обеспечивают акции, то есть владение долей в компании с ответственностью, ограниченной акциями (акционерное общество). В определении к акциям причисляются все выпущенные компанией ценные бумаги, которые обеспечивают право участия в прибыли компании, не являясь долговыми требованиями. Это, например, акции “жуиссанс” или права “жуиссанс”, учредительские акции или иные права на участие в прибыли. В двусторонних конвенциях этот перечень, разумеется, может быть изменен в соответствии с правовыми особенностями соответствующих Договаривающихся государств. Это может потребоваться, в частности, в отношении дохода по акциям “жуиссанс” и по учредительским акциям. С другой стороны, долговые требования, участвующие в прибыли, в данную категорию не входят..; точно так же дивидендами не являются конвертируемые облигации. [пункт 24]

Статья 10 касается не только дивидендов как таковых, но и процентов по ссудам в части фактического участия ссудодателя в рисках компании, то есть когда погашение во многом зависит от успешной или неудачной деятельности предприятия. Поэтому статьи 10 и 11 позволяют рассматривать этот вид процентов как дивиденды согласно внутренним нормам о недостаточной капитализации, применяемым в стране заемщика. Вопрос о том, разделяет ли ссудодатель риски предприятия, должен решаться в каждом конкретном случае с учетом всех обстоятельств, например следующих:

— ссуда значительно перевешивает любые другие вклады в капитал предприятия (или была взята для замены существенной части утраченного капитала) и в значительной мере не совпадает с объемом погашаемых активов;

— ссудодатель будет участвовать в любой прибыли компании;

— погашение ссуды в очередности следует после требований других кредиторов или выплаты дивидендов;

— размер или выплата процентов будет зависеть от прибыли компании;

— в кредитном договоре отсутствуют окончательные положения о погашении к определенному сроку. [пункт 25]

Законодательство многих государств уравнивает с акциями участие в "Société à responsabilité limitée" (обществе с ограниченной ответственностью). Аналогичным образом как дивиденды обычно рассматривается распределение прибыли кооперативными обществами. [пункт 26]

Распределение прибыли товариществами не является дивидендами в смысле данного определения, за исключением товариществ, к которым в государстве местонахождения их фактического руководящего органа применяется финансовый режим, существенно сходный с режимом, применяемым к акционерным компаниям [например, в Бельгии, Португалии и Испании, а также во Франции это относится к распределению средств "commanditaires" (компаньонам) в "sociétés en commandite simple" (простом коммандитном товариществе)]. С другой стороны, уточнения могут потребоваться в двусторонних конвенциях в тех случаях, когда налоговое законодательство в одном из Договаривающихся государств дает владельцу пакета акций компании право выбрать — при определенных условиях — налогообложение в качестве компаньона в товариществе или, наоборот, дает компаньону в товариществе право выбрать налогообложение в качестве держателя акций компании. [пункт 27]

Выплаты, считающиеся дивидендами, могут включать в себя не только распределение прибыли по решению годового общего собрания акционеров, но и другие денежные или равноценные денежным выплаты, такие как дополнительные выплаты в форме акций, премии, прибыль при ликвидации или скрытое распределение прибыли. Льготы, предусмотренные в данной статье, применяются в той мере, в какой государство, резидентом которого является выплачивающая компания, облагает налогом такие дополнительные выплаты, как дивиденды. Не имеет существенного значения, выплачиваются такие дополнительные суммы из текущей прибыли, полученной компанией, или извлекаются, например, из резервов, то есть прибыли предшествующих финансовых лет. Как правило, распределение средств компанией, которое

приводит к сокращению прав участия, например выплат, представляющих собой возмещение капитала в какой бы то ни было форме, не рассматривается как дивиденды. [пункт 28]

Дополнительные выплаты, право на которые дает пакет акций компании, как правило, получают только сами акционеры. Однако, если какую-либо из таких дополнительных выплат получают лица, которые не являются акционерами в значении закона о компаниях, они могут являться дивидендами, если:

— правоотношения между такими лицами и компанией приравниваются к владению акциями компании (“скрытое владение акциями”), и

— лица, получающие такие дополнительные выплаты, тесно связаны с акционером; это относится, например, к тем случаям, когда получатель является родственником акционера или компанией, принадлежащей к той же группе, что и владеющая акциями компания. [пункт 29]

Если акционер и лицо, получающее такие дополнительные выплаты, являются резидентами двух разных государств, с которыми у государства источника заключены налоговые конвенции, могут возникнуть разногласия о том, какая из этих конвенций применима в данном случае. Аналогичная проблема может возникнуть, если государство источника имеет конвенцию с одним из государств, а с другим не имеет. Однако это противоречие может затронуть и другие виды доходов, и его решение следует искать через договоренности в соответствии с процедурой взаимного согласования». [пункт 30]

Пункт 4

16. Данный пункт, в силу которого пункты 1 и 2 не применимы к дивидендам по акциям, фактически связанным с постоянным представительством или постоянной базой получателя в стране источника, воспроизводит пункт 4 Статьи 10 Типовой конвенции ОЭСР. В комментарии ОЭСР отмечается, что пункт 4 не признает правило «силы притяжения», допуская налогообложение дивидендов как предпринимательской прибыли, если получатель имеет постоянное представительство или постоянную базу в стране источника, независимо от того, связан данный пакет акций с постоянным представительством или нет. Скорее этот пункт допускает налогообложение дивидендов как предпринимательской прибыли, только «если они выплачиваются по пакету акций, кото-

рый составляет часть активов постоянного представительства или иным образом фактически связан с этим представительством». [пункт 31]

Пункт 5

17. Данный пункт, запрещающий Договаривающемуся государству облагать налогом дивиденды, выплачиваемые компанией, которая является резидентом в другом государстве, только на том основании, что эта компания извлекает доход или прибыль во взимающем налог государстве, воспроизводит пункт 5 Статьи 10 Типовой конвенции ОЭСР, в комментарии к которому сказано следующее:

> «Данная статья касается только дивидендов, выплачиваемых компанией, которая является резидентом одного из Договаривающихся государств, резиденту другого государства. Некоторые государства, однако, облагают налогом не только дивиденды, выплачиваемые компаниями, которые являются их резидентами, но даже распределение компанией-нерезидентом прибыли, созданной на их территории. Каждое государство, разумеется, вправе взимать налог с прибыли, созданной на его территории компаниями-нерезидентами, в части, предусмотренной в Конвенции (в частности, в Статье 7). Акционеры таких компаний, по крайней мере, не должны облагаться таким же налогом ни по какой ставке, за исключением случаев, когда они являются резидентами этого государства и, естественно, подчиняются его финансовому суверенитету. [пункт 33]
>
> Пункт 5 запрещает экстерриториальное налогообложение дивидендов, то есть практику, согласно которой государства облагают налогом дивиденды, распределенные компанией-нерезидентом, только потому, что прибыль компании, за счет которой производится такое распределение, возникла на их территории (например, реализована через расположенное на ней постоянное представительство). Конечно, вопрос об экстерриториальном налогообложении не возникает, если страна источника прибыли компании облагает налогом дивиденды, поскольку они выплачиваются акционеру, который является резидентом этого государства, либо постоянному представительству или постоянной базе, расположенным в этом государстве. [пункт 34]
>
> Более того, можно утверждать, что такое положение не призвано и не может в результате воспрепятствовать государству удерживать налог у источника с дивидендов, распределенных иностранными компаниями, если они выплачиваются наличными

на его территории. Действительно, в этом случае критерием налогового обязательства служит факт выплаты дивидендов, а не происхождение распределенной прибыли компании. Однако, если лицо, получающее дивиденды наличными в одном Договаривающемся государстве, является резидентом другого Договаривающегося государства (резидентом которого также является выплачивающая дивиденд компания), оно может согласно Статье 21 получить освобождение от налога у источника или возмещение этого налога в первом государстве. Аналогичным образом, если собственник-бенефициар дивидендов является резидентом третьего государства, имеющего конвенцию об избежании двойного налогообложения с государством, где дивиденды выплачиваются наличными, он может в соответствии со Статьей 21 этой Конвенции получить освобождение от налога у источника или возмещение этого налога в последнем государстве. [пункт 35]

Пункт 5 далее предусматривает, что компании-нерезиденты не подлежат обложению специальными налогами на нераспределенную прибыль. [пункт 36]

Здесь можно возразить, что если страна, резидентом которой является налогоплательщик, согласно ее встречным мерам (например, подраздел F законодательства США), стремится облагать налогом нераспределенную прибыль, то она действует вопреки положениям пункта 5. Однако… этот пункт ограничивается налогообложением у источника и, таким образом, не касается налогообложения в месте постоянного пребывания по встречному законодательству. Кроме того, данный пункт касается только налогообложения компании, а не акционера. [пункт 37]

Применение встречного законодательства может, однако, создать некоторые трудности. Если доход относят к налогоплательщику, тогда каждая статья дохода должна рассматриваться согласно соответствующим положениям Конвенции (прибыль предприятия, проценты, роялти). Если сумма рассматривается как предполагаемый дивиденд, то она, очевидно, получена от базовой компании и поэтому является доходом из страны этой компании. Даже при этом не ясно, должна ли налогооблагаемая сумма рассматриваться как дивиденд в значении Статьи 10 или как “прочие доходы” в значении Статьи 21. Некоторые встречные меры предусматривают, что налогооблагаемая сумма должна рассматриваться как дивиденд, в результате чего освобождение от налога по Конвенции об избежании двойного налогообложения, например освобождение отделения, распространяется также

и на нее (например, в Германии). Не ясно, требует ли этого Конвенция. Если страна постоянного местопребывания считает, что это не так, то ее могут обвинить в воспрепятствовании нормальному применению нормы об освобождении от налогов отделения путем налогообложения дивиденда (в форме "предполагаемого дивиденда") авансом. [пункт 38]

Если дивиденды фактически распределяются базовой компанией, положения двусторонней конвенции относительно дивидендов должны применяться в обычном порядке, поскольку это дивидендный доход в значении положений Конвенции. Таким образом, страна базовой компании может применить к этому дивиденду удерживаемый у источника налог. Страна, резидентом которой является акционер, будет применять обычные методы устранения двойного налогообложения (то есть предоставлять зачет налогов или освобождение от налога). Это означает, что удержанный у источника налог с дивидендов должен зачитываться в стране постоянного местопребывания акционера, даже если распределенная прибыль (дивиденд) в прошлые годы облагалась налогом в соответствии со встречным законодательством. Однако обязательство предоставления налогового зачета в данном случае остается проблематичным. Как правило, дивиденд сам по себе освобождается от налога (поскольку с него уже уплачен налог по встречному законодательству), и здесь можно возразить, что для налогового зачета нет оснований. С другой стороны, цели договора будут сведены на нет, если предоставления налоговых зачетов можно избежать, просто предвидя налогообложение дивидендов по встречному законодательству. Согласно изложенному выше общему принципу зачет должен быть предоставлен, хотя конкретные детали могут зависеть от технических особенностей встречных мер и системы зачета иностранных налогов в счет внутренних налогов, а также от специфики конкретного случая (например, срок, истекший с момента налогообложения "предполагаемых дивидендов"). Однако налогоплательщики, прибегающие к искусственным схемам, идут на риск, от которого налоговые органы не могут их полностью обезопасить». [пункт 39]

18. Возможно, следует отметить, что законы некоторых стран направлены на избежание или снижение экономического двойного обложения, то есть одновременного налогообложения прибыли компании на уровне компании и дивидендов на уровне акционера. Можно рекомендовать ознакомиться с подробным освещением этого вопроса в пунктах 40–67 комментариев к Статье 10 Типовой конвенции ОЭСР.

Налоги на прибыль отделений

19. Включение положения о налогах на прибыль отделений в новой редакции Типовой конвенции Организации Объединенных Наций обсуждалось на совещаниях Группы экспертов в 1987 и 1992 годах. В дальнейшем этот вопрос обсуждался на совещании 1997 года (восьмое совещание) Группы экспертов, которая сочла, что, поскольку налоги на прибыль отделений существуют только в нескольких странах, этот пункт лучше поместить в комментарий, а не в основной текст. Вопрос о включении положений относительно налога на прибыль отделений в двусторонние договоры об избежании двойного обложения оставался бы на усмотрение Договаривающихся государств в ходе двусторонних переговоров. Развивающиеся страны в целом не возражали против принципа налогообложения прибыли отделений, даже если они не вводили налог на прибыль отделений. Член Группы из развитой страны высказал мнение, что введение налога на прибыль отделений вступает в противоречие с политикой его страны, направленной на налогообложение прибыли компании один раз.

20. Некоторые члены Группы, ссылаясь на обоснование налога на прибыль отделений как средство достижения приблизительного паритета в налогообложении в стране источника независимо от того, осуществляется деятельность в этой стране через дочернюю компанию или отделение, утверждали, что этот принцип должен быть логически проведен через всю Конвенцию. Таким образом, вопреки пункту 3 Статьи 7 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, все расходы постоянного представительства должны вычитаться, как если бы это постоянное представительство было отдельным и обособленным предприятием, взаимодействующим с главной конторой на полностью независимой основе.

21. Другой член Группы из развитой страны отметил, что в его стране этот налог взимается двумя отдельными частями: (i) налог, аналогичный удержанию у источника с дивидендов, взимается с «эквивалентной дивидендам суммы» отделения, приблизительно равной сумме, которая, вероятно, распределялась бы в виде дивидендов, если бы отделение было дочерним предприятием; и (ii) второй налог, аналогичный удержанию у источника налога с процентов, выплаченных дочерним предприятием, являющимся резидентом этой страны, своей иностранной материнской компании, взимается с избыточной части процентов, вычитаемых отделением при исчислении налогооблагаемого дохода, сверх суммы процентов, фактически выплаченных отделением. Главная цель этой системы состоит в минимизации влияния налоговых факторов на решение

иностранного инвестора действовать в данной стране в форме отделения или дочернего предприятия.

22. Если одно из Договаривающихся государств или оба Договаривающихся государства вводят налоги с прибыли отделений, они могут включить в Конвенцию следующее положение:

> «Несмотря на любые другие положения настоящей Конвенции, если компания, которая является резидентом одного из Договаривающихся государств, имеет постоянное представительство в другом Договаривающемся государстве, то прибыль, подлежащая налогообложению согласно пункту 1 Статьи 7, может облагаться дополнительным налогом в этом другом государстве в соответствии с его законодательством, но размер такого налога не должен превышать ____ процентов от суммы этой прибыли».

23. В предложенном положении не указана рекомендуемая максимальная ставка с прибыли отделения. Обычно на практике используется ставка с прямого инвестиционного дивиденда [например, налоговая ставка, указанная в пункте 2 *a*]. На совещании Группы экспертов в 1991 году сторонники налогообложения прибыли отделений были согласны в том, что с точки зрения принципов, выдвигаемых в поддержку этой системы, ставка налога на прибыль отделения должна быть такой же, как ставка налога на дивиденды от прямых инвестиций. Однако в ряде договоров ставка налога на прибыль отделений равнялась налоговой ставке на дивиденды по портфельным инвестициям (обычно она выше), а в некоторых договорах налоговая ставка для отделений была ниже ставки с прямых инвестиционных дивидендов. Несмотря на то что налог на прибыль отделения является налогом на прибыль предприятия, это положение может быть включено скорее в Статью 10, чем в Статью 7, поскольку такой налог предполагается как аналог налога с дивидендов.

24. Данное положение допускает применение налога на прибыль отделений только к прибыли, подлежащей налогообложению по пункту 1 Статьи 7 относительно постоянного представительства. Многие договоры еще более ограничивают налогооблагаемую базу до размера такой прибыли «после вычета из нее подоходного налога и других налогов на доход, взимаемых в таком другом государстве». В других договорах этот пункт отсутствует, поскольку данное понятие существует во внутреннем законодательстве.

25. На совещании Группы в 1991 году был отмечен тот факт, что положение о налоге на прибыль отделений потенциально может вступить в противоречие с положением о недискриминации. Поскольку налог с прибыли отделений обычно является налогом второго уровня, взимае-

мым с иностранных компаний, который не взимается с отечественных компаний, осуществляющих такую же деятельность, его технически можно рассматривать как запрещенный Статьей 24 (Недискриминация). Однако страны, взимающие этот налог, поступают так по аналогии с удерживаемым у источника налогом на дивиденды, выплачиваемым дочерним предприятием его иностранной материнской компании, и поэтому они считают правильным включение в статью о недискриминации явно выраженного исключения, допускающего налог с отделений. Статья о недискриминации в ряде договоров, содержащих положения о налоге на прибыль отделений, включает следующий пункт:

> «Ничто в данной статье не может толковаться как препятствие любому из Договаривающихся государств ввести налог, предусмотренный в пункте ___ [положение о налоге с прибыли отделений] Статьи 10 (Дивиденды)».

Однако приведенное выше положение о налоге на прибыль отделений делает это положение излишним, поскольку оно применяется, «несмотря на любые другие положения настоящего Договора», и таким образом имеет приоритет перед другими положениями договора, в том числе и Статьи 24 (Недискриминация).

26. Некоторые члены Группы экспертов указывали на существование множества искусственных приемов, применяемых с целью воспользоваться преимуществами положений Статьи 10 посредством, помимо прочего, создания или уступки акций или иных прав, по которым выплачиваются дивиденды. При том что в целях противодействия такой практике может применяться принцип «главенства содержания над формой», принцип «злоупотребления правами» или любые аналогичные принципы, Договаривающиеся государства, желающие конкретно отразить этот вопрос, могут в ходе переговоров договориться о включении следующего положения в свои двусторонние налоговые договоры:

> «Положения данной статьи не применяются, если главная цель или одна из главных целей любого заинтересованного лица при создании или уступке акций или иных прав, по которым выплачиваются дивиденды, состояла в получении льгот по данной статье путем такого создания или уступки».

Статья 11

ПРОЦЕНТЫ

А. *Общие соображения*

1. Статья 11 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит положения Статьи 11 Типовой конвенции ОЭСР, за исключением пунктов 2 и 4, в которые внесены существенные изменения.

2. Проценты, которые, так же как дивиденды, являются доходом от движимого капитала, могут выплачиваться физическим лицам, имеющим депозиты в банках или владеющим сберегательными сертификатами, частным инвесторам, купившим облигации, частным поставщикам или торговым компаниям, торгующим с отсрочкой платежей, финансовым учреждениям, предоставившим ссуды, или институциональным инвесторам, владеющим облигациями или долговыми обязательствами. Проценты могут также выплачиваться по ссудам между ассоциированными предприятиями.

3. На внутригосударственном уровне проценты обычно вычитаются при исчислении прибыли. Любой налог с процентов уплачивается бенефициаром, если специальным договором не предусмотрено, что его должен платить тот, кто выплачивает проценты. В отличие от дивидендов, проценты не подлежат налогообложению ни с получателя, ни с плательщика. Если последний обязан удержать определенную долю процентов в качестве налога, то удержанная сумма представляет собой авансовый платеж в счет налога, который бенефициар будет обязан уплатить по своему совокупному доходу или прибыли за данный финансовый год, и бенефициар вправе вычесть эту сумму из причитающегося с него налога и получить возмещение любой суммы, на которую удержанный налог превышает сумму налога, окончательно начисленного к уплате. Этот механизм предотвращает взимание с бенефициара налога дважды по одним и тем же процентам.

4. На международном уровне, если получатель процентов является резидентом одного государства, а плательщик процентов является резидентом другого государства, проценты подлежат налогообложению в обеих странах. Такое двойное налогообложение может привести к значительному сокращению чистой суммы процентов, полученных бенефициаром, или, если плательщик согласен взять на себя стоимость налога, вычтенного у источника, увеличивает финансовое бремя плательщика.

5. В комментарии к Типовой конвенции ОЭСР отмечается, что, хотя такое двойное налогообложение может быть устранено путем запрета

налогообложения процентов в стране источника или стране постоянного местопребывания,

> «формула, обеспечивающая исключительное право налогообложения процентов одному государству — либо государству, резидентом которого является бенефициар, либо государству источника, — может не получить общего одобрения. Поэтому было принято компромиссное решение. Оно предусматривает, что проценты могут облагаться налогом в государстве постоянного местопребывания, но оставляет государству источника право взимать налог, если это предусмотрено его законодательством и в этом праве подразумевается возможность государства источника отказаться от любого налогообложения процентов, выплаченных нерезидентам. Однако осуществление им такого права будет ограничено установленным пределом размера этого налога… Убытки, на которые пойдут в этих обстоятельствах последние, будут компенсированы льготой, предоставляемой государством постоянного местопребывания в целях учета налога, уплаченного в государстве источника (ср. Статью 23A или Статью 23B). [пункт 3]
>
> Некоторые страны не разрешают вычитать выплаченные проценты для целей налогообложения плательщика, за исключением случаев, когда получатель является резидентом того же государства или облагается налогом в этом государстве. В остальных случаях такие вычеты запрещены. Вопрос о том, должны ли такие вычеты быть разрешены также в случаях, когда проценты выплачиваются резидентом одного Договаривающегося государства резиденту другого Договаривающегося государства, рассматривается в пункте 4 Статьи 24». [пункт 4]

B. *Комментарий к пунктам Статьи* 11

Пункт 1

6. В данном пункте воспроизводится пункт 1 Статьи 11 Типовой конвенции ОЭСР, в комментарии к которому говорится следующее:

> «В пункте 1 закреплен принцип, согласно которому проценты, возникающие в одном Договаривающемся государстве и выплачиваемые резиденту другого Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом другом государстве. При этом он не предоставляет исключительного права налогообложения государству постоянного местопребывания. Термин “выплачивае-

мые” имеет весьма широкое значение, поскольку понятие платежа означает выполнение обязательства передать средства в распоряжение кредитора в порядке, предписанном договором или обычной практикой. [пункт 5]

Данная статья касается только процентов, возникающих в одном из Договаривающихся государств и выплачиваемых резиденту другого Договаривающегося государства. Поэтому она не применяется к процентам, возникающим в третьем государстве, или к процентам, возникающим в Договаривающемся государстве и относимым к постоянному представительству, которое предприятие этого государства имеет в другом Договаривающемся государстве…» [пункт 6]

Пункт 2

7. В данном пункте воспроизводится пункт 2 Статьи 11 Типовой конвенции ОЭСР с одним существенным изменением. Типовая конвенция ОЭСР предусматривает, что налог в стране источника «не превышает 10 процентов от валовой суммы процентов», а Типовая конвенция Организации Объединенных Наций оставляет определение величины процента на решение в ходе двусторонних переговоров.

8. Группа экспертов изменила основное положение пункта 2, приведя его в соответствие с Типовой конвенцией ОЭСР. До внесения этой поправки предусматривалось, что такие проценты могут также облагаться налогом в Договаривающемся государстве, где они возникли, и в соответствии с законодательством этого государства, но если получатель является собственником-бенефициаром процентов, налог должен взиматься в установленном порядке. Изменение этого положения заключается в том, что, если собственник-бенефициар процентов является резидентом другого Договаривающегося государства, налог будет взиматься в установленном порядке. Цель поправки состоит в том, чтобы позволить воспользоваться преимуществами данной статьи собственнику-бенефициару, являющемуся резидентом этого другого Договаривающегося государства, независимо от постоянного местопребывания любого агента или иного посредника, получающего доход от имени собственника-бенефициара, сохраняя отказ в этой льготе в том случае, если собственник-бенефициар не является резидентом этого Договаривающегося государства, даже если посредник, получающий доход, является его резидентом.

9. Члены Группы из развивающихся стран высказали мнение, что страна источника должна иметь исключительное или, по крайней мере,

преимущественное право налогообложения процентов. Согласно этому мнению, на страну постоянного местопребывания возложена обязанность предотвращения двойного налогообложения такого дохода путем предоставления освобождения, зачета налогов или других скидок. Эти члены Группы полагают, что проценты должны облагаться налогом там, где они заработаны, то есть там, где используется капитал. Некоторые члены Группы из развитых стран высказывали мнение, что страна инвестора должна иметь исключительное право на налогообложение процентов, поскольку, на их взгляд, это будет способствовать мобильности капитала и даст право налогообложения той стране, которая лучше подготовлена к оценке положения налогоплательщика. Они также отмечали, что освобождение иностранных процентов от налога в стране инвестора, возможно, окажется не в интересах развивающихся стран, поскольку это может стимулировать инвесторов к вложению их капиталов в развивающуюся страну с минимальной налоговой ставкой.

10. Члены Группы из развивающихся стран согласились на решение о налогообложении как страной постоянного местопребывания, так и страной источника, закрепленном в пунктах 1 и 2 Статьи 11 Типовой конвенции ОЭСР, однако сочли потолок в 10 процентов от валовой суммы процентов, указанный в пункте 2 этой статьи, неприемлемым. Поскольку Группа не смогла прийти к общему согласию о другом предельном уровне, этот вопрос оставлен для решения в ходе двусторонних переговоров.

11. Решение не рекомендовать максимальную ставку удерживаемого у источника налога может быть оправдано существующей договорной практикой. Ставки удерживаемого у источника налога на проценты в налоговых договорах между развитыми и развивающимися странами имеют более широкий диапазон, чем на дивиденды, — от полного освобождения до 25 процентов. Однако некоторые развивающиеся страны снизили ставку удерживаемого у источника налога на проценты в целях привлечения иностранных инвестиций; некоторые из них приняли ставки на уровне или ниже предложенной ОЭСР ставки в 10 процентов.

12. При установлении точного уровня удерживаемого у источника налога для страны источника должен учитываться ряд факторов, в том числе следующие: происхождение капитала в стране постоянного местопребывания; вероятность того, что из-за высокой ставки в стране источника кредиторы могут переносить стоимость налога на заемщиков, что будет означать увеличение налоговых поступлений страны источника за счет ее собственных резидентов, а не за счет иностранных кредиторов; вероятность того, что налоговая ставка, превышающая лимит зачета иностранного налога в стране постоянного местопребывания,

может отпугнуть инвесторов; тот факт, что снижение ставки удержания у источника имеет последствия для налоговых и валютных поступлений страны источника; а также основное направление потоков процентов (например, из развивающихся в развитые страны).

13. В процессе переговоров по двусторонним договорам с общей положительной ставкой удержания у источника налога с процентов иногда согласовывается снижение потолка или даже освобождение от налога в отношении одного или нескольких из следующих категорий процентов:

a) проценты, выплаченные правительствам или государственным учреждениям;

b) проценты, гарантированные правительствами или государственными учреждениями;

c) проценты, выплаченные центральным банкам;

d) проценты, выплаченные банкам или другим финансовым учреждениям;

e) проценты по долгосрочным ссудам;

f) проценты по ссудам на финансирование специального оборудования или общественных работ;

g) проценты по другим утвержденным правительством видам инвестиций (например, финансирование экспорта).

В отношении банковских ссуд и ссуд, предоставляемых финансовыми учреждениями, главным обоснованием снижения ставки служит высокая стоимость таких ссуд, особенно стоимость их финансирования. Налог, удерживаемый у источника, поскольку он взимается с валовой базы, имеет высокую фактическую ставку. Если фактическая ставка выше общей налоговой ставки в стране, резидентом которой является кредитор, налоговое бремя часто возлагается на заемщика через положение об исчислении валовой суммы в кредитном договоре. В этом случае налог, взимаемый у источника, равносилен дополнительному налогу на резидентов страны источника. Один из путей решения этой проблемы — предоставление возможности кредитору рассматривать такой доход как прибыль предприятия в значении Статьи 7, но в связи с таким подходом у банков и налоговых органов возникают проблемы с расчетами и вопросы административного характера.

14. Аналогичное обоснование существует для снижения ставок в отношении процентов по продажам в кредит. В этих случаях поставщик часто, не взимая дополнительной платы, просто перекладывает на покупателя цену, которую ему пришлось заплатить банку или ведомству по финансированию экспорта за финансирование данного кредита. Для

лица, продающего оборудование в кредит, проценты представляют собой в большей степени элемент продажной цены, чем доход от вложенного капитала.

15. Кроме того, долгосрочные кредиты соответствуют инвестициям, которые должны быть достаточно рентабельными, чтобы погашаться частями в течение определенного срока. В последнем случае проценты должны выплачиваться из выручки одновременно с взносами в счет погашения кредита из капитала. Следовательно, любое чрезмерное налоговое бремя на такие проценты может переноситься на балансовую стоимость товаров производственного назначения, приобретаемых в кредит, в результате чего налоговые сборы с процентов могут в итоге привести к снижению размеров налога, подлежащего уплате с прибыли, полученной пользователем этих товаров производственного назначения.

16. На заседании Группы в 1991 году некоторые члены Группы утверждали, что доход в виде процентов, полученный государственными учреждениями, должен освобождаться от налогов страны источника, поскольку такое освобождение будет содействовать финансированию проектов развития, особенно в развивающихся странах, исключая налоговые вопросы из переговоров по процентным ставкам. Некоторые члены Группы из развивающихся стран утверждали, что финансирование таких проектов еще более возрастет, если процентный доход будет также освобожден от налогов в стране, резидентом которой является кредитор.

17. В договорной практике преобладает освобождение государственных процентов от налогообложения страны источника, но здесь существуют разнообразные технические детали. В некоторых случаях процентный доход освобождается от налогов, если он выплачивается государством или государству; в других случаях освобождаются только проценты, выплачиваемые государству. Кроме того, различается и определение термина «государство», которое включает, например, местные органы власти, учреждения, агентства, центральные банки и финансовые учреждения, принадлежащие правительству.

18. Группа отметила, что долгосрочные кредиты часто требуют специальных гарантий в связи с трудностями долгосрочного политического, экономического и кредитно-денежного прогнозирования. Кроме того, большинство развитых стран в целях обеспечения полной занятости в своей промышленности, производящей товары производственного назначения, или на предприятиях общественных работ принимают разнообразные меры поощрения долгосрочных кредитов, в том числе страхование кредитов или снижение процентных ставок государственными учреждениями. Эти меры могут принимать форму прямых кредитов со стороны государственных учреждений, привязанных к ссудам частных

банков или частному кредитованию, или более благоприятным условиям выплаты процентов, чем по кредитам, предоставляемым на денежном рынке. Эти меры вряд ли будут применяться по-прежнему в случае фактического аннулирования или сокращения льгот из-за чрезмерного налогообложения в стране должника. Таким образом, освобождаться от налогов должны не только проценты по займам, предоставленным правительством, но есть основания и для освобождения процентов по долгосрочным кредитам, предоставленным частными банками, если такие кредиты гарантируются или рефинансируются правительством или государственным учреждением.

19. Комментарий к Типовой конвенции ОЭСР содержит следующие положения:

> «В соответствии с пунктом 2 ограничение налога в государстве источника не производится, если между бенефициаром и плательщиком стоит посредник, например агент или получатель по доверенности, за исключением случаев, когда собственник-бенефициар является резидентом другого Договаривающегося государства… Государства, желающие внести уточнения в это положение, имеют возможность сделать это в ходе двусторонних переговоров. [пункт 8]
>
> В данном пункте никак не определяется способ налогообложения в государстве источника. Поэтому он оставляет возможность этому государству применять его собственное законодательство и, в частности, взимать налог либо путем удержания у источника, либо путем отдельного начисления. Процедурные вопросы в данной статье не рассматриваются. Каждое государство должно иметь возможность применять процедуру, предусмотренную в его законодательстве… [пункт 9]
>
> Не указывается, должны налоговые льготы в государстве источника быть обусловлены тем, что проценты подлежат налогообложению в государстве постоянного местопребывания, или нет. Этот вопрос может быть решен в ходе двусторонних переговоров. [пункт 10]
>
> В данной статье не содержится положений о том, как государство, резидентом которого является бенефициар, должно учитывать налогообложение в государстве источника процентов. Этот вопрос рассматривается в статьях 23A и 23B. [пункт 11]
>
> Как правило, приводится следующий пример: собственник-бенефициар процентов, возникающих в одном из Договаривающихся государств, является компанией — резидентом другого

Договаривающегося государства; ее капитал полностью или частично принадлежит акционерам, которые не являются резидентами этого другого государства; в ее практике принято не распределять прибыль в виде дивидендов; ей предоставлен льготный налоговый режим (частная инвестиционная компания, базовая компания). Может возникнуть вопрос, оправданно ли в случае такой компании ограничение налога в государстве источника процентов, предусмотренное в пункте 2. Возможно, целесообразно в ходе двусторонних переговоров согласовать специальные исключения из правил налогообложения, закрепленных в данной статье, в целях определения режима, применимого к таким компаниям. [пункт 12]

Однако следует отметить, что, принимая во внимание комбинированное действие права на налогообложение, предоставленного государству источника, и учета в этом государстве налога, взысканного в государстве постоянного местопребывания, принятое решение может в определенных случаях привести к частичному сохранению двойного налогообложения и отрицательным экономическим последствиям. В действительности, когда собственник-бенефициар процентов сам вынужден занимать средства на финансирование операции, приносящей ему проценты, прибыль, которую он реализует в виде процентов, будет намного меньше номинального размера получаемых им процентов; если проценты, которые он выплачивает, равны процентам, которые он получает, прибыли не будет вообще. В этом случае льгота, предусмотренная пунктом 2 Статьи 23А или пунктом 1 Статьи 23В, поднимает трудную и иногда неразрешимую проблему, связанную с тем, что налог, взысканный в государстве, где возникают проценты, исчисляется с их валовой суммы, в то время как те же проценты отражаются в результатах деятельности бенефициара только в их чистой сумме. В результате этого часть, а иногда даже вся сумма налога, взысканного в государстве, где возникли проценты, не может быть предоставлена в качестве зачета в государстве, резидентом которого является бенефициар, и поэтому составляет дополнительный расход для бенефициара, который страдает от двойного налогообложения в этом размере. Более того, последний, чтобы избежать указанных негативных последствий, будет стремиться повысить процентную ставку своему должнику, чье финансовое бремя, соответственно, увеличится. Таким образом, в определенных случаях практика взимания налога у источника может стать препятствием в международной торговле. [пункт 13]

Указанные негативные последствия возникают в области предпринимательской деятельности, особенно при продаже оборудования в кредит, других коммерческих продажах в кредит и при предоставлении ссуд банками. В этих случаях очень часто поставщик просто переносит на покупателя без какой-либо дополнительной платы стоимость, которую сам будет вынужден выплатить банку или ведомству по финансированию экспорта для финансирования кредита; аналогичным образом банк, как правило, финансирует предоставляемую им ссуду из средств, полученных банком в кредит, в частности из средств, принятых им на депозит. Особенно в случае продажи оборудования в кредит проценты являются больше элементом продажной цены, чем дохода по вложенному капиталу. [пункт 14]

Если два Договаривающихся государства во избежание всех рисков двойного налогообложения намерены устранить налог в государстве источника процентов, возникающих из указанных выше категорий долгов, их общее намерение может быть зафиксировано в дополнительном пункте, который будет следовать за пунктом 2 данной статьи и может иметь следующую формулировку:

> “3. Несмотря на положения пункта 2, любые такие проценты, которые указаны в пункте 1, подлежат налогообложению только в Договаривающемся государстве, резидентом которого является получатель, если такой получатель является собственником-бенефициаром этих процентов и если такие проценты выплачиваются:
>
> *a*) в связи с продажей в кредит любого промышленного оборудования коммерческого или научного назначения;
>
> *b*) в связи с продажей в кредит любых товаров одним предприятием другому предприятию; или
>
> *c*) по ссуде любого вида, предоставленной банком”. [пункт 15]

Что касается, в частности, видов продажи в кредит, указанных в подпункте *a* предложенного выше текста, сюда входит не только продажа комплектного оборудования, но также и продажа его отдельных комплектующих. Кроме того, относительно видов продажи в кредит, указанных в подпунктах *a* и *b* предложенного выше текста, не имеет значения, начисляются проценты отдельно или в качестве надбавки к продажной цене либо изначально включаются в цену, подлежащую выплате в рассрочку. [пункт 16]

Договаривающиеся государства могут дополнить приведенный выше перечень категорий процентов другими категориями, в отношении которых они считают налогообложение в государстве источника нежелательным. Они могут также договориться, что исключение права на налогообложение в государстве источника ограничивается определенными категориями процентов из указанных выше». [пункт 17]

Пункт 3

20. В данном пункте воспроизводится пункт 3 Статьи 11 Типовой конвенции ОЭСР, в комментарии к которому говорится следующее:

«В пункте 3 определяется значение термина “проценты” применительно к налоговому режиму, определяемому данной статьей. Этот термин в общем смысле означает доход по долговым требованиям всех видов, как обеспеченных, так и не обеспеченных закладной, как дающих право участия в прибыли, так и нет. Термин “долговые требования всех видов” очевидно охватывает наличные депозиты, обеспечение в денежной форме и государственные ценные бумаги, а также облигации и долговые расписки, хотя три последних вида указываются особо в силу их важного значения и определенных особенностей, которые могут быть им присущи. С одной стороны, признается, что проценты по закладной входят в категорию дохода с движимого капитала (“revenues de capitaux mobiliers”), даже при том, что некоторые страны приравнивают их к доходу от недвижимого имущества. С другой стороны, долговые требования, в частности облигации и долговые расписки, дающие право на участие в прибыли должника, тем не менее, рассматриваются как ссуды, если общий характер договора с очевидностью свидетельствует, что это ссуда под проценты. [пункт 18]

Проценты по облигациям с правом участия в прибыли обычно не рассматриваются как дивиденды, так же как и проценты по конвертируемым облигациям, до тех пор, пока они действительно не будут конвертированы в акции. Однако проценты по таким облигациям должны рассматриваться как дивиденды, если ссуда фактически участвует в рисках компании-должника… В случаях предполагаемой недостаточной капитализации порой бывает трудно разграничить дивиденды и проценты, и во избежание дублирования категорий дохода, предусмотренных в Статье 10 и в Статье 11, соответственно, необходимо отметить, что термин

“проценты” в том смысле, в котором он употребляется в Статье 11, не охватывает статьи дохода, предусмотренные в Статье 10. [пункт 19]

Что касается, в частности, государственных ценных бумаг, а также облигаций и долговых расписок, в тексте уточняется, что премии и поощрительные выплаты в связи с ними являются процентами. В целом, процентами по заемным ценным бумагам, которые могут в надлежащем порядке облагаться налогом как таковые в государстве источника, является все, что выплачивает учреждение, выпустившее заем, сверх суммы, уплаченной подписчиком, то есть начисленные проценты плюс любая премия, выплачиваемая при погашении или выпуске. Отсюда следует, что, когда облигация или долговая расписка выпускается с премией, разница, на которую сумма, уплаченная подписчиком, превышает сумму, ему возвращенную, может составить отрицательные проценты, которые должны вычитаться из налогооблагаемой суммы процентов. С другой стороны, любая прибыль или убыток, которые держатель такой ценной бумаги реализует путем ее продажи другому лицу, не входит в понятие процентов. Такая прибыль или убыток может, в зависимости от обстоятельств, составлять прибыль или убыток предприятия, прирост или убыль стоимости капитала либо доход, подпадающий под действие Статьи 21. [пункт 20]

Более того, определение процентов, данное в первом предложении пункта 3, в принципе является исчерпывающим. Было решено, что лучше не включать в текст дополнительную ссылку на внутреннее законодательство; это объясняется следующими основаниями:

a) определение охватывает практически все виды доходов, рассматриваемых как проценты в различных внутренних законах;

b) использованная формулировка более надежна с правовой точки зрения и ограждает договоры от влияния будущих изменений в законодательстве любой страны;

c) в Типовой конвенции следует максимально избегать ссылок на внутреннее законодательство.

Тем не менее по-прежнему предполагается, что в двусторонней конвенции два Договаривающихся государства могут расширить приведенную формулировку и включить в нее любой доход, облагаемый в качестве процентов по любому из их внутренних

законов, но не входящий в определение, и в этих обстоятельствах они могут предпочесть ссылку на свое внутреннее законодательство. [пункт 21]

Определение процентов, данное в первом предложении пункта 3, обычно не применяется к платежам, произведенным по определенным видам нетрадиционных финансовых инструментов, в основе которых не лежит долг (например, процентный своп). Однако это определение применяется в той мере, в какой ссуда считается существующей по принципу "главенства содержания над формой", принципу "злоупотребления правами" или в соответствии с любым другим аналогичным принципом. [пункт 21.1]

Второе предложение в пункте 3 исключает из определения процентов штрафы за просрочку платежа, но Договаривающиеся государства могут опустить это предложение и в своих двусторонних конвенциях рассматривать такие платежи как проценты. Штрафы, взыскиваемые по контракту, таможенными органами или по решению суда, представляют собой платежи, исчисленные либо пропорционально периодам просрочки, либо в фиксированном размере; в некоторых случаях они могут сочетать обе формы. Даже если они определяются пропорционально периодам просрочки, они составляют не столько доход с капитала, сколько особую форму компенсации за убытки, понесенные кредитором из-за просрочки выполнения должником его обязательств. Более того, по соображениям правовой надежности и практического удобства желательно, чтобы все штрафы такого рода, в какой бы форме они ни выплачивались, рассматривались одинаково. С другой стороны, два Договаривающихся государства могут исключить из сферы применения Статьи 11 любые виды процентов, которые они намерены рассматривать как дивиденды. [пункт 22]

Наконец, возникает вопрос, должны ли приравниваться к процентам аннуитеты; и считается, что не должны. С одной стороны, аннуитеты, выплачиваемые в порядке компенсации за работу по найму в прошлом, указаны в Статье 18 и подлежат действию норм, регулирующих пенсионное обеспечение. С другой стороны, хотя верно, что очередные платежи по приобретенным аннуитетам включают в себя элемент процентов с капитала, вложенного в приобретение, а также возврата капитала, и таким образом очередные платежи являются "частными плодами" накапливаемыми изо дня в день, многим странам будет трудно провести грань между элементом, представляющим доход с капитала, и элементом, представляющим возврат капитала, просто

в целях налогообложения с элемента дохода по той же категории, что и доход с движимого капитала. В налоговом законодательстве часто содержатся положения, относящие аннуитеты к категории заработной платы и пенсий и предусматривающие для них соответствующие налоги». [пункт 23]

Пункт 4

21. Данный пункт, согласно которому пункты 1 и 2 не применимы к процентам, если получатель имеет постоянное представительство или постоянную базу в стране источника, воспроизводит пункт 4 Статьи 11 Типовой конвенции ОЭСР с одним изменением. Вариант ОЭСР применяется, только если обязательство, по которому выплачиваются проценты, фактически связано с постоянным представительством или постоянной базой. Поскольку Типовая конвенция Организации Объединенных Наций, в отличие от Типовой конвенции ОЭСР, признает ограниченное действие правила «силы притяжения», предусмотренного в Статье 7, в определении дохода, который может облагаться налогом как прибыль предприятия, соответствующее изменение внесено в пункт 4 Статьи 11 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Согласно этому изменению, пункты 1 и 2 Статьи 11 не применяются, если долговое требование фактически связано с постоянным представительством или постоянной базой или с ведением в стране источника деятельности такого же или аналогичного характера, что и деятельность, осуществляемая через постоянное представительство.

Пункт 5

22. Данный пункт воспроизводит пункт 5 Статьи 11 Типовой конвенции ОЭСР, который указывает, что проценты происходят из источника в стране, резидентом которой является плательщик. Поправки в первое предложение пункта 5 были внесены в 1999 году. Однако в ходе обсуждения Группа пришла к согласию о том, что страны могут вставить правило, идентифицирующее источник процентов как государство, в котором использовалась ссуда, приносящая данные проценты. Если в процессе двусторонних переговоров мнения сторон расходятся относительно надлежащего правила, возможным решением может быть правило, которое в целом признает место постоянного пребывания плательщика как источник процентов; но если ссуда используется в государстве, где действует правило «места использования», проценты будут считаться возникшими в этом государстве. В комментарии ОЭСР к пункту 5 Статьи 11 говорится следующее:

«В данном пункте закреплен принцип, согласно которому государство источника процентов — это государство, резидентом которого является плательщик процентов. Однако он предусматривает исключение из этого правила в случае ссуды под проценты, которая имеет очевидную экономическую связь с постоянным представительством, принадлежащим в другом Договаривающемся государстве плательщику процентов. Если ссуда получена для нужд этого представительства и оно выплачивает по нему проценты, данный пункт устанавливает, что источник процента находится в Договаривающемся государстве, в котором расположено постоянное представительство, не принимая во внимание место постоянного пребывания владельца постоянного представительства, даже если он является резидентом третьего государства. [пункт 26]

При отсутствии экономической связи между ссудой, из которой возникают проценты, и постоянным представительством государство, в котором оно расположено, не может на этом основании рассматриваться как государство возникновения процентов; оно не вправе облагать налогом такие проценты даже в пределах “налогооблагаемой квоты”, пропорциональной значению деятельности постоянного представительства. Такая практика будет противоречить пункту 5. Более того, любой отход от правила, закрепленного в первом предложении пункта 5, оправдан, только если экономическая связь между ссудой и постоянным представительством является достаточно четкой. В связи с этим можно выделить ряд возможных вариантов:

a) руководство постоянного представительства берет ссуду, которую оно использует на конкретные нужды этого постоянного представительства; оно отражает ее по статье пассивов и выплачивает по ней проценты непосредственно кредитору;

b) главная контора предприятия берет ссуду, а полученные средства используются исключительно на цели постоянного представительства, расположенного в другой стране. Проценты обслуживаются главной конторой, но в итоге покрываются за счет этого постоянного представительства;

c) ссуду берет главная контора предприятия, а полученные средства используются на нужды нескольких постоянных представительств, расположенных в разных странах.

В случаях *a* и *b* условия, установленные во втором предложении пункта 5, выполняются, а государство, на территории ко-

торого расположено постоянное представительство, должно рассматриваться как государство возникновения процентов. Однако случай *c* выпадает из сферы действия положений пункта 5, который не позволяет приписывать более одного источника одной и той же ссуде. Кроме того, такое решение вызовет значительные административные затруднения и не позволит кредиторам рассчитать заранее налог на эти проценты. Но два Договаривающихся государства вправе ограничить применение последнего положения пункта 5 случаем *a* или распространить его на случай *c*. [пункт 27]

Пункт 5 не регулирует случаи, исключенные из его положений, когда и бенефициар, и плательщик являются резидентами Договаривающихся государств, но ссуда берется на нужды постоянного представительства, принадлежащего плательщику в третьем государстве, и проценты выплачиваются за счет этого представительства. Поэтому в ныне существующей редакции пункта 5 в таком случае будет применяться только его первое предложение. Проценты будут считаться возникающими в Договаривающемся государстве, резидентом которого является плательщик, а не в третьем государстве, на чьей территории расположено постоянное представительство, для которого была получена ссуда и с которого причитаются проценты. Таким образом, налогом облагаются проценты как в Договаривающемся государстве, резидентом которого является плательщик, так и в Договаривающемся государстве, резидентом которого является бенефициар. Но несмотря на то, что двойное налогообложение устраняется между этими двумя государствами благодаря мерам, предусмотренным в данной статье, оно сохранится между ними и третьим государством, если последнее облагает налогом проценты по ссуде у источника при их выплате постоянным представительством, расположенным на его территории. [пункт 28]

Однако была отвергнута возможность ссылки на такой случай в двусторонней конвенции, а также регулирование такого случая, предусматривающее, например, обязательство Договаривающегося государства, резидентом которого является плательщик, отказаться от своего налога у источника в пользу третьего государства, где расположено постоянное представительство, для которого была получена ссуда и за счет которого уплачиваются проценты. Указанного риска двойного налогообложения можно полностью избежать только с помощью двусторонней конвенции, содержащей положение, аналогичное пункту 5, между Договаривающимся государством, резидентом которого является

плательщик процентов, и третьим государством, на территории которого расположено постоянное представительство, выплачивающее проценты, или посредством многосторонней конвенции, содержащей такое положение. [пункт 29]

Кроме того, в случае, не урегулированном в пункте 5, когда на право налогообложения процентов у источника претендуют и то из двух Договаривающихся государств, резидентом которого является плательщик, и третье государство, на чьей территории расположено постоянное представительство, для которого была получена ссуда и которое выплачивает проценты, ничто не мешает этим двум государствам — в соответствующих случаях совместно с государством, резидентом которого является бенефициар, — принять согласованные меры во избежание двойного налогообложения, вытекающего из таких претензий. Следует еще раз отметить, что надлежащим решением в этом случае было бы заключение между этими различными государствами двусторонних конвенций или многосторонней конвенции с положением, аналогичным пункту 5. Другим решением может быть следующая формулировка двумя Договаривающимися государствами второго предложения пункта 5:

> “Однако, если лицо, уплачивающее проценты, независимо от того, является оно резидентом Договаривающегося государства или нет, имеет в государстве, резидентом которого оно не является, постоянное представительство или постоянную базу, ставшие причиной задолженности, по которой выплачиваются проценты, и эти проценты выплачиваются за счет такого постоянного представительства или такой постоянной базы, то эти проценты считаются возникающими в государстве, в котором находится это постоянное представительство или постоянная база”. [пункт 30]

Если два Договаривающихся государства в процессе двусторонних переговоров согласились, что исключительное право налогообложения дохода сохраняется за государством, резидентом которого является собственник-бенефициар этого дохода, тогда в силу самого этого факта нецелесообразно вставлять в конвенцию, закрепляющую их взаимоотношения, то положение пункта 5, в котором дается определение государства источника такого дохода. Но не менее очевидно и то, что двойное налогообложение в таком случае полностью не устраняется, если плательщик процентов имеет в третьем государстве, взимающем свой налог с процентов у источника, постоянное представительство, для которого

была получена ссуда и которое выплачивает по ней проценты. Тогда этот случай будет таким же, что рассмотрен… выше». [пункт 31]

Пункт 6

23. В данном пункте воспроизводится пункт 6 Статьи 11 Типовой конвенции ОЭСР, в комментарии к которому говорится следующее:

«Данный пункт направлен на ограничение действия положений относительно налогообложения процентов в том случае, если в силу особых отношений между плательщиком и собственником-бенефициаром или между ними обоими и каким-либо другим лицом сумма выплаченных процентов превышает сумму, которая могла бы быть согласована между плательщиком и собственником-бенефициаром при отсутствии таких отношений. Он предусматривает, что в таком случае положения данной статьи применяются только к этой последней сумме и что излишняя часть процентов по-прежнему подлежит налогообложению в соответствии с законами двух Договаривающихся государств с должным учетом других положений Конвенции. [пункт 32]

Из текста ясно, что для применения этого положения излишняя сумма процентов должна быть следствием особых отношений между плательщиком и собственником-бенефициаром или между любым из них и каким-либо другим лицом. В качестве примера можно привести случаи, когда проценты выплачиваются физическому или юридическому лицу, прямо или косвенно контролирующему плательщика либо прямо или косвенно контролируемому им или подчиненному группе, имеющей общие с ним интересы. Эти примеры, кроме того, аналогичны случаям, рассматриваемым в Статье 9. [пункт 33]

С другой стороны, понятие особых отношений также охватывает родственные или брачные отношения и в целом общность интересов, в отличие от правовых взаимоотношений, которые ведут к выплате процентов. [пункт 34]

Относительно налогового режима, применяемого к излишней части процентов, необходимо установить точный характер этого излишка в соответствии с обстоятельствами дела, чтобы определить категорию дохода, к которой он должен быть отнесен в целях применения положений налогового законодательства заинтересованных государств и положений Конвенции. Этот пункт

допускает только корректировку ставки, по которой взимаются проценты, а не изменение категории ссуды таким образом, чтобы придать ей характер взноса в акционерный капитал. Для того чтобы такая корректировка была возможна согласно пункту 6 Статьи 11, было бы необходимо заменить фразу “связанных с долговым требованием, по которому они выплачиваются” другими словами. Тем не менее данный пункт может затронуть не только получателя, но и плательщика излишних процентов, а если это разрешено законодательством государства источника, излишняя сумма может быть не разрешена к вычету с должным учетом других применимых положений Конвенции. Если оба Договаривающихся государства затрудняются с определением других положений Конвенции, применимых в соответствующих случаях к излишней части процентов, ничто не мешает им внести дополнительные уточнения в последнее предложение пункта 6, если они не изменяют его общего смысла. [пункт 35]

Если принципы и нормы их соответствующих законов обязывают оба Договаривающихся государства применять разные статьи Конвенции в целях налогообложения излишней части, им следует прибегнуть к процедуре взаимного согласования, предусмотренной в Конвенции для разрешения проблем». [пункт 36]

24. Некоторые члены Группы экспертов отметили, что существует большое количество искусственных приемов, применяемых с целью извлечения выгоды из положений Статьи 11 посредством, в частности, создания или уступки долговых обязательств, по которым взимаются проценты. В то время как в целях противодействия такой практике могут применяться принцип «главенства содержания над формой», принцип «злоупотребления правами» или любой другой аналогичный принцип, Договаривающиеся государства, желающие конкретно решить этот вопрос, могут добавить в ходе переговоров в свои двусторонние налоговые договоры следующее положение:

«Положения данной статьи не применяются, если главной целью или одной из главных целей любого лица, связанного с созданием или уступкой долгового требования, по которому выплачиваются проценты, является извлечение выгоды из данной статьи путем такого создания или уступки».

Статья 12

Роялти

A. *Общие соображения*

1. Статья 12 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит Статью 12 Типовой конвенции ОЭСР со следующими исключениями: во-первых, существенные изменения внесены в пункты 1 и 3; во-вторых, пункты 2 и 5 не включены в Типовую конвенцию ОЭСР, в результате чего номера пунктов в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций и Типовой конвенции ОЭСР не совпадают; и, в-третьих, в пункт 4 внесена редакционная поправка.

2. Если пользователь патента или аналогичной собственности является резидентом одной страны и выплачивает роялти собственнику этого патента или собственности, являющемуся резидентом другой страны, сумма, выплачиваемая пользователем, обычно подлежит удержанию налога у источника в его стране — стране источника. Налог страны источника взимается с валовой суммы платежей без скидки на какие-либо сопутствующие расходы, понесенные собственником. Без учета расходов прибыль собственника после уплаты налога может в некоторых случаях составить лишь небольшой процент от валовой суммы роялти. Следовательно, собственник может при установлении размера роялти учесть удерживаемый налог в стране источника, чтобы пользователь и страна источника уплатили за использование патента или аналогичной собственности больше, чем они заплатили бы, если бы налог, удерживаемый страной источника, был ниже и взимался с учетом расходов, понесенных собственником. Промышленное предприятие или изобретатель могут затратить существенные средства на создание собственности, приносящей роялти, поскольку исследования и испытания требуют значительных капиталовложений и не всегда дают положительные результаты. В связи с этим затрудняется проблема определения надлежащей налоговой ставки, которую страна источника должна применять к валовой сумме выплаченных роялти, особенно в силу того, что пользователь может внести единовременный платеж за использование патента или аналогичной собственности, помимо регулярных выплат роялти.

3. В комментарии к Статье 12 Типовой конвенции ОЭСР есть следующие предварительные замечания:

> «В принципе, роялти за лицензию на использование патентов и аналогичной собственности представляют собой доход их получателя от сдачи в аренду. Сдача в аренду может быть связана с

промышленным или коммерческим предприятием (например, использование литературного произведения, предоставленного издательством) или с лицом свободной профессии (например, использование патента, предоставленного изобретателем), или вообще не зависеть от деятельности передающего право лица (например, использование патента, предоставленного наследниками изобретателя). [пункт 1]

Некоторые страны не допускают вычета уплаченных роялти для целей взыскания налога с плательщика, за исключением случаев, когда получатель является резидентом того же государства или подлежит налогообложению в этом государстве. В иных случаях вычеты запрещаются. Вопрос о том, должны ли разрешаться такие вычеты, если роялти выплачиваются резидентом Договаривающегося государства резиденту другого государства, рассматривается в пункте 4 Статьи 24». [пункт 2]

B. *Комментарий к пунктам Статьи* 12

Пункты 1 *и* 2

4. В пункте 1 опущено слово «только» из соответствующего положения Типовой конвенции ОЭСР, предусматривающего, что «роялти, возникающие в одном из Договаривающихся государств и собственником-бенефициаром которых является резидент другого Договаривающегося государства, подлежат налогообложению только в этом другом государстве». Пункт 2 является дополнением, логически вытекающим из основополагающего положения пункта 1 о том, что роялти подлежат налогообложению в стране источника, а также в стране постоянного местопребывания. Член Группы из развитой страны отметил, что, предоставляя права на обложение налогом с роялти и государству постоянного местопребывания, и государству источника, Типовая конвенция Организации Объединенных Наций отступает от принципа исключительного права государства постоянного местопребывания на налогообложение, предоставленного ему в Типовой конвенции ОЭСР. В связи с этим следует отметить, что несколько государств — членов ОЭСР зафиксировали особое мнение по поводу одобрения налогообложения исключительно государством постоянного местопребывания.

5. Группа экспертов в 1999 году внесла поправку в положения пункта 2 Статьи 12 в целях приведения его в соответствие с положениями пунктов 2 статей 10 и 11. До внесения поправки предусматривалось, что такие роялти могут также облагаться налогом в Договаривающемся

государстве, на территории которого они возникли, и в соответствии с законодательством этого государства, но если получатель является собственником-бенефициаром роялти, налог будет взиматься в указанном порядке. Данная поправка направлена на то, чтобы позволить воспользоваться преимуществами данной статьи собственнику-бенефициару роялти, который является резидентом страны, участвующей в договоре, независимо от постоянного местопребывания любого агента или иного посредника, получающего доход от имени собственника-бенефициара, в то же время сохраняя отказ в этом преимуществе в случае, если собственник-бенефициар роялти не является резидентом страны, участвующей в договоре, даже если посредник, получающий доход, является ее резидентом. В связи с этим делается ссылка на пункт 5 комментария к Статье 10.

6. В ходе обсуждения в Группе экспертов ее члены из развивающихся стран заявили, что в целях упрощения заключения договоров об избежании двойного налогообложения между этими странами и развитыми странами преимущественное право на налогообложение роялти должно быть предоставлено стране, на территории которой возник данный доход, то есть стране источника. Возможны ситуации, когда лицензии на патенты и технологии будут предоставляться развивающимся странам уже после того, как они были полностью использованы в других странах и, по словам этих участников, после того, как затраты, понесенные на их разработку, уже во многом окупились.

7. Члены Группы из развитых стран возразили на это, что утверждение, будто предприятия выбирают наиболее старые патенты для предоставления их развивающимся странам, не соответствует действительности. Обычно предприятие выдает лицензию на свои патенты иностранным дочерним предприятиям и поэтому отбирает новейшие разработки в надежде на расширение существующих или открытие новых рынков. Патенты являются не товаром, а средством содействия развитию промышленного производства. Несколько членов Группы из развитых стран отметили принципиальное значение вопроса о том, что страна, резидентом которой является собственник патента или аналогичной собственности, должна иметь исключительное или преимущественное право облагать налогом роялти, уплаченные по такому патенту или аналогичной собственности.

8. Поскольку Группа не смогла прийти к общему согласию относительно конкретной ставки удержания налога, взыскиваемого с роялти на основе валовой суммы, эта ставка должна устанавливаться в процессе двусторонних переговоров, в ходе которых могут быть приняты во внимание следующие соображения.

Во-первых, страна источника должна признавать как текущие расходы, относимые к роялти, так и затраты, понесенные при создании собственности, за использование которой выплачиваются роялти. Следует учитывать, что издержки на создание этой собственности также относятся к прибыли, извлеченной из других роялти или прошлой или будущей деятельности, связанной с этими затратами, и что затраты, косвенно понесенные при создании данной собственности, могли, тем не менее, в значительной мере содействовать ее созданию.

Во-вторых, если коэффициент расходов согласован при установлении валовой ставки в стране источника, страна получателя, придерживающаяся метода налогового зачета, также должна, применяя у себя зачет, по возможности использовать этот коэффициент. Поэтому этот вопрос должен рассматриваться в соответствии со статьей 23A или 23B.

9. На определение ставки удерживаемого у источника налога с валовой суммы роялти могут влиять и другие факторы, в том числе потребность развивающихся стран в налоговых поступлениях и в сохранении иностранной валюты; тот факт, что поток платежей по роялти почти целиком идет в направлении из развивающихся стран в развитые страны; размеры помощи, которую развитые страны должны в силу разных причин оказывать развивающимся странам; а также особое значение предоставления такой помощи в связи с платежами по роялти; желательность предотвращения при лицензировании переноса налогового бремени на лицензиата; возможности, которые налогообложение у источника дает развивающейся стране для избирательного подхода к принятию решений, с помощью которых через снижение ставок или освобождение от налогов она может продвигать лицензионные договоры, способствующие ее развитию; снижение риска уклонения от налогов благодаря удержанию налога у источника; тот факт, что страна лицензиара обеспечивает средства и деятельность, необходимые для разработки патента, и таким образом принимает на себя риски, связанные с данным патентом; желательность получения технологий и направления потока технологий в развивающиеся страны; желательность расширения сферы деятельности лицензиара по реализации результатов его исследований; выгоды, которые развитые страны получают от мирового развития в целом; относительное значение потерь в налоговых поступлениях; соотношение решения по роялти с другими решениями в ходе переговоров.

10. Доход от платы за использование фильмов не должен трактоваться как промышленная или коммерческая прибыль, а должен рассматриваться в контексте роялти. Таким образом, налог будет взиматься, исходя из валовой суммы, но при установлении ставки удержания будут учитываться расходы. Что касается расходов, то существуют факторы,

которые можно считать связанными конкретно с платой за использование фильмов. Как правило, расходы на производство фильма могут быть значительно выше, а прибыль ниже, чем в случае промышленных роялти. С другой стороны, поскольку значительная часть затрат на фильм уходит на высокие ставки вознаграждения актерам и другим участникам, которые облагаются налогом только в стране постоянного местопребывания, но не в стране источника, эти расходы не могут служить основанием для значительного снижения налога, удерживаемого у источника. Однако можно сказать, что эти суммы, тем не менее, составляют фактические затраты продюсера и должны учитываться, хотя в то же время все заинтересованные страны должны объединить усилия, чтобы обеспечить невозможность ухода таких доходов от налогообложения. Кроме того, хотя списание расходов в стране постоянного местопребывания не означает, что эти расходы не должны учитываться у источника, в какой-то момент в отношении старых фильмов может возникнуть другая ситуация с точки зрения затрат.

11. Некоторые члены Группы полагают, что, поскольку роялти по авторским правам представляют культурную деятельность, они должны освобождаться от налогов страной источника. Однако другие члены Группы возражают, что налог будет взыскиваться в стране постоянного местопребывания и сокращение у источника ничего не даст автору. Другие члены Группы высказались за освобождение роялти по авторским правам у источника не столько по соображениям причастности к культуре, сколько потому, что стране постоянного местопребывания проще оценить расходы и личные обстоятельства создателя роялти, в том числе период времени, в течение которого были созданы книги или другие объекты авторского права; снижение налога страной источника в некоторых случаях можно поддержать на том основании, что сумма налога слишком велика и не покрывается налоговым зачетом, предоставленным страной постоянного местопребывания. Однако страны источника могут отвергнуть такой подход к данной проблеме. Кроме того, если лицо, имеющее дело со страной источника, является издателем, а не автором, аргументы в поддержку освобождения дохода автора в связи с его личным положением явно не применимы к издателю.

Пункт 3

12. Данный пункт воспроизводит пункт 2 Статьи 12 Типовой конвенции ОЭСР, но не содержит поправку к нему от 1992 года, исключающую из данной статьи арендную плату за использование оборудования, а пункт 3 Статьи 12 включает плату за звукозаписи и роялти, не вошедшие в соответствующее положение Типовой конвенции ОЭСР. Сохра-

няют силу следующие выдержки из комментария ОЭСР (в квадратных скобках указан текст пунктов комментария к Типовой конвенции ОЭСР 1977 года, опущенный или измененный в действующем комментарии ОЭСР):

> «Пункт 2 содержит определение термина “роялти”. В целом они относятся к правам или собственности, составляющим различные формы литературной или художественной собственности, элементы интеллектуальной собственности, указанной в тексте, промышленной и коммерческой собственности, указанной в тексте, а также информации относительно опыта промышленного, коммерческого или научного характера. Определение относится к платежам за использование или право на использование указанных выше прав, независимо от их регистрации в государственном реестре или необходимости такой регистрации. Определение охватывает как платежи, произведенные по условиям лицензии, так и компенсацию, которую лицо обязано выплатить за незаконное копирование или в нарушение такого права… Слово “платеж”, употребленное в данном определении, имеет весьма широкое значение, поскольку понятие платежа означает обязательство предоставить денежные средства в распоряжение кредитора в порядке, предписанном договором или обычной практикой. Ниже приводятся некоторые разъяснения как ориентир для определения сферы действия Статьи 12 по отношению к другим статьям Конвенции, в частности, касающихся [аренды оборудования и] предоставления информации … [пункт 8]
>
> Плата за использование кинофильмов также рассматривается как роялти, независимо от того, демонстрируются они в кинотеатрах или по телевидению. Однако в ходе двусторонних переговоров может быть согласовано, что плата за использование кинофильмов будет рассматриваться как промышленная или коммерческая прибыль и, следовательно, регулироваться статьями 7 и 9. [пункт 10]
>
> При отнесении к категории роялти платежей, получаемых в качестве вознаграждения за информацию об опыте промышленного, коммерческого или научного характера, пункт 2 обращается к понятию “ноу-хау”. Определения “ноу-хау”, сформулированные разными специальными органами и авторами, не различаются по сути. В одном из таких определений, данном Ассоциацией органов охраны промышленной собственности, говорится, что “‘ноу-хау’ представляют собой всю неразглашенную техническую информацию, как запатентованную, так и незапатентованную, которая

необходима для промышленного воспроизводства продукта или технологии непосредственно и при таких же условиях; в той мере, в какой они проистекают из опыта, 'ноу-хау' представляют собой то, что производитель не может узнать просто из изучения продукта и из знаний о техническом прогрессе". В контракте на "ноу-хау" одна из сторон соглашается передать другой стороне для использования ею за собственный счет свои специальные знания и опыт, которые остаются неразглашенными публично. Признается, что от передающего лица не требуется его собственное участие в применении передаваемых получающему лицу данных и оно не гарантирует результаты такого применения. Таким образом, этот вид контракта отличается от контрактов о предоставлении услуг, по которым одна из сторон берет на себя обязательство использовать обычную квалификацию, присущую данной профессии, при выполнении своими силами работ для другой стороны. Таким образом, платежи, получаемые в качестве вознаграждения за послепродажное обслуживание, за услуги, оказываемые продавцом покупателю по гарантии, за чисто техническую помощь или за экспертное заключение инженера, адвоката или бухгалтера, не являются роялти в значении пункта 2. Такие платежи, как правило, подпадают под действие Статьи 7 или Статьи 14. В деловой практике встречаются контракты, охватывающие и "ноу-хау", и предоставление технической помощи. Иллюстрацией контракта такого рода может служить, например, контракт франшизы, по которому компания, выдающая франшизу, передает компании, получающей франшизу, свои знания и опыт и, помимо этого, предоставляет ей разнообразную техническую помощь, которая в определенных случаях подкрепляется финансовой помощью и поставкой товаров. Надлежащий подход к смешанным контрактам в принципе состоит в разбивке его на основе информации, содержащейся в контракте, или путем обоснованного пропорционального распределения общей суммы предусмотренного вознаграждения в соответствии с различными частями всего, что предоставляется по контракту, а затем в применении к каждой выделенной таким образом части соответствующего налогового режима. Однако, если одна часть того, что поставляется по контракту, составляет в большой степени основную цель контракта, а другие предусмотренные в нем части носят только вспомогательный или главным образом несущественный характер, тогда представляется возможным применение ко всей сумме вознаграждения налогового режима, применимого к главной части. [пункт 11]

Серьезные проблемы возникают относительно того, могут ли быть отнесены к категории роялти платежи, полученные в качестве вознаграждения за компьютерное программное обеспечение, и этот вопрос имеет существенное значение, ввиду стремительного развития в последние годы компьютерных технологий и объемов передачи таких технологий через государственные границы. Программный продукт можно определить как программу или серию программ, содержащих инструкции для компьютера, необходимые либо для операционных процессов самого компьютера (операционный программный продукт), либо для выполнения других задач (прикладной программный продукт). Он может передаваться с помощью разнообразных средств, например, в письменном виде, на магнитной ленте или диске или на лазерном диске. Он может быть стандартизирован под широкое применение или сделан специально для единичных пользователей. Он может передаваться в составе аппаратного обеспечения или самостоятельно в форме, позволяющей его использование только на разнообразной аппаратуре. Права на компьютерное программное обеспечение являются одной из форм интеллектуальной собственности. Анализ практики в странах — членах ОЭСР показал, что все они, кроме одной, охраняют права на программный продукт либо в прямой форме, либо косвенно — через законодательство об авторском праве. Передача прав осуществляется множеством разных способов — от отчуждения прав полностью до продажи продукта на условиях ограничений в отношении применения, для которого он предназначен. Вознаграждение также может выплачиваться разнообразными способами. Эти факторы затрудняют разграничение между платежами за программный продукт, которые должны в надлежащем порядке рассматриваться как роялти, и другими видами платежей. [пункт 12]

Рассматривались три ситуации. Первая состоит в том, что платежи производятся в случае передачи не всех прав на программный продукт. При частичной передаче прав вознаграждение, вероятно, представляет собой роялти только при весьма ограниченных обстоятельствах. Например, когда передающее лицо является автором программного продукта (или приобрело у автора права на его распространение и воспроизведение) и предоставило часть своих прав в распоряжение третьей стороны, позволяя ей самостоятельно разрабатывать или использовать программный продукт в коммерческих целях, например путем его разработки и распространения… Даже если платеж за программный продукт в надлежащем порядке должен рассматриваться как ро-

ялти, возникают трудности с применением положений данной статьи об авторских правах к роялти за программный продукт, поскольку в соответствии с требованиями пункта [3] программный продукт должен относиться к категории произведения литературы и искусства или к научной работе. Ни одна из этих категорий, судя по всему, полностью не подходит, но наиболее реальным решением представляется отнесение его к категории научной работы. Страны, которые не имеют возможности отнести программный продукт ни к одной из этих категорий, имеют основания для принятия в своих двусторонних договорах варианта пункта 2 с изменениями, который либо полностью исключает все ссылки на характер авторского права, либо ссылается конкретно на программный продукт. [пункт 13]

В других случаях программный продукт будет приобретаться, как правило, либо для личного, либо для служебного пользования покупателем. Тогда платеж подпадает под категорию коммерческого дохода согласно Статье 7 или Статье 14. Не имеет значения, что программный продукт охраняется авторским правом или могут быть ограничения на использование его пользователем. [пункт 14]

Вторая ситуация возникает, когда платежи производятся как вознаграждение за отчуждение прав, связанных с программным продуктом. Ясно, что если вознаграждение выплачивается за передачу права собственности полностью, такой платеж не может представлять собой роялти, и положения данной статьи в этом случае неприменимы. Трудности могут возникнуть в случае широкого или частичного отчуждения прав, в том числе:

— исключительного права пользования на конкретный срок или на ограниченной территории;

— дополнительного вознаграждения в связи с использованием;

— вознаграждения в форме значительного единовременного платежа. [пункт 15]

Каждый случай будет зависеть от конкретных фактов, но в целом такие платежи, вероятнее всего, будут представлять коммерческий доход в значении Статьи 7 или Статьи 14 или прирост капитала в значении Статьи 13, а не роялти в значении Статьи 12. Это вытекает из того, что при полном или частичном отчуждении прав собственности вознаграждение не может быть выплаченным за использование прав. Существенный характер сделки как отчуждения не может быть изменен формой вознаграждения, выплатой

вознаграждения частями или, по мнению многих стран, тем, что платежи связаны с непредвиденными обстоятельствами. [пункт 16]

Третья ситуация возникает, когда платежи за программное обеспечение производятся по смешанным контрактам. Примерами таких контрактов являются продажа компьютерного оборудования с встроенным программным обеспечением и предоставление права использования программных средств в сочетании с оказанием услуг. Изложенные выше в пункте 11 методы решения аналогичных проблем, касающихся роялти за патенты и “ноу-хау”, в равной степени применимы к компьютерным программным продуктам. В случае необходимости совокупная сумма вознаграждения, подлежащая выплате по контракту, должна разбиваться на основе данных контракта или с помощью обоснованного пропорционального разделения с применением соответствующего налогового режима к каждой выделенной части. [пункт 17]

Приведенные выше предложения относительно смешанных контрактов могут применяться и к определенного рода выступлениям артистов и, в частности, к оркестровому концерту дирижера или сольному концерту музыканта. Гонорар за музыкальное выступление вместе с платой за его параллельную радиотрансляцию, видимо, подпадает под действие Статьи 17. Если по одному и тому же или по отдельному контракту музыкальное выступление записывается и исполнитель ставит условие о выплате ему роялти с продажи или публичного воспроизведения этих записей, тогда та часть полученного им платежа, которая соответствует роялти, подпадает под действие Статьи 12. [пункт 18]

Далее указывается, что изменяющаяся или фиксированная плата за разработку месторождений полезных ископаемых, источников или иных природных ресурсов регулируется Статьей 6 и в силу этого не подпадает под действие данной статьи. [Если два Договаривающихся государства сталкиваются с трудностями юридического характера в проведении такого разграничения применительно к вознаграждению за использование или за право использования оборудования, они могут добавить в текст пункта 2 после слов “промышленного, коммерческого или научного оборудования” слова “не составляющего недвижимое имущество, указанное в Статье 6”]». [пункт 19]

13. Делается ссылка на новую редакцию комментария к Статьи 12 относительно платежей за программное обеспечение, одобренную Комитетом ОЭСР по бюджетно-налоговым вопросам, которая заменит приведенный выше комментарий.

14. В пункт 2 Статьи 12 Типовой конвенции ОЭСР (соответствующий пункту 3 Статьи 12 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций) в соответствии с докладом «Пересмотр Типовой конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 года, было внесено изменение, состоящее в исключении слов «или использование или права использования промышленного, коммерческого или научного оборудования». Однако ряд стран — членов ОЭСР зафиксировали особое мнение по этому вопросу.

15. Группа рассмотрела проблемы разграничения роялти и видов дохода, в надлежащем порядке регулируемых другими статьями Конвенции. Член Группы из развитой страны утверждал, что проблема заключается в том, что определение «роялти» не проводит четкого различия между денежными поступлениями, составляющими роялти в строгом смысле слова, и платежами, получаемыми за умственный труд и технические услуги, например, любые исследования (инженерные, геологические изыскания и т. д.). Этот член Группы также упомянул проблему проведения разграничения между роялти, сходных с доходом от капитала, и оплатой услуг. При наличии широкого определения «информации относительно промышленного, коммерческого или научного опыта» некоторые страны стремятся рассматривать умственный труд и технические услуги как предоставление «информации относительно промышленного, коммерческого или научного опыта», а их оплату — как роялти.

16. Во избежание такого рода сложностей этот член Группы предложил ограничить определение роялти, исключив платежи, получаемые за «информацию относительно промышленного, коммерческого или научного опыта». Он также предложил составить в качестве приложения протокол, уточняющий, что такие платежи должны считаться прибылью предприятия, к которой применяются положения Статьи 7, и что платежи, получаемые за исследования или изыскания научного или технического характера, такие как геологоразведка, либо за консультационные или контрольные услуги, должны также считаться предпринимательской прибылью, подлежащей действию Статьи 7. В результате применения этих положений страна источника не сможет облагать налогом такие платежи, если предприятие не имеет постоянного представительства в этой стране, при этом налоги должны взыскиваться только с чистого дохода в составе таких платежей, относимого к такому постоянному представительству.

17. Некоторые члены Группы из развивающихся стран интерпретировали слова «информация относительно промышленного, коммерческого или научного опыта» как означающие специальные знания, которые имеют реальную имущественную ценность, связанную с промышлен-

ными, коммерческими или управленческими технологиями, передаваемыми в виде инструкций, рекомендаций, обучения или формул, планов или моделей, которые позволяют использовать или применять опыт, накопленный в конкретной области. Они также указывали на то, что в процессе двусторонних переговоров определение термина «роялти» может быть расширено за счет включения в него дохода от отчуждения любого такого права или собственности, который обусловлен производительностью, использованием такого права или собственности или распоряжением. Группа согласилась с тем, что в толкование авторского права на литературные произведения могут входить авторские права, связанные с международными новостями.

Пункт 4

18. В данном пункте воспроизводится с изменениями пункт 3 Статьи 12 Типовой конвенции ОЭСР, который гласит, что пункт 1 не применяется к роялти, собственником-бенефициаром которых является лицо, имеющее постоянное представительство или постоянную базу в стране источника, если право или собственность, из которых происходят роялти, фактически связаны с постоянным представительством или постоянной базой. Группа приняла решение изменить пункт 3 Типовой конвенции ОЭСР и ввести ограниченный принцип «силы притяжения». Кроме роялти, исключенных из применения пункта 1 пунктом 3 статьи ОЭСР, пункт 4 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций исключает роялти, получаемые в связи с деятельностью, указанной в подпункте *c* пункта 1 Статьи 7 (предпринимательская деятельность такого же или аналогичного характера, что и деятельность постоянного представительства в стране источника), даже если такая деятельность осуществляется не через постоянное представительство или постоянную базу. Поправка в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в данном пункте состоит также в ссылке на пункт 2, как и на пункт 1.

Пункт 5

19. Данный пункт, предусматривающий, что роялти рассматриваются как доход из источников в стране, резидентом которой является плательщик роялти, введен в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций и отсутствует в Статье 12 Типовой конвенции ОЭСР.

20. Как и по вопросу о процентах, ряд членов Группы предположили, что некоторые страны могут пожелать заменить норму, идентифицирующую источник роялти как государство, на территории которого

используется собственность или право, приводящие к появлению роялти (патент и т. д.). Если в ходе двусторонних переговоров между сторонами возникнут разногласия по поводу необходимой нормы, возможным решением может быть норма, которая в целом признает место постоянного пребывания плательщика как источник роялти; но если право или собственность, по которым выплачиваются роялти, использовались в государстве, где действует правило места использования, роялти будут считаться возникшими в этом государстве.

Пункт 6

21. В данном пункте воспроизводится пункт 4 Статьи 12 Типовой конвенции ОЭСР, в комментарии к которому отмечается:

> «Цель данного пункта состоит в ограничении действия положений относительно налогообложения роялти в случаях, когда по основаниям особых отношений между плательщиком и собственником-бенефициаром или между ними обоими и каким-либо другим лицом сумма выплаченных роялти превышает сумму, которая была бы согласована плательщиком и собственником-бенефициаром “на расстоянии вытянутой руки”. Он предусматривает, что в таком случае положения данной статьи применяются только к последней из указанных сумм и что часть роялти, составляющая указанное превышение, подлежит налогообложению по законодательству обоих Договаривающихся государств с учетом других положений Конвенции. [пункт 22]
>
> Из текста следует, что для применения этого положения необходимо, чтобы причиной платежа, считающегося излишним, были особые отношения между плательщиком и собственником-бенефициаром или между ними обоими и каким-либо другим лицом. В качестве примеров можно привести случаи, когда роялти выплачиваются физическому или юридическому лицу, прямо или косвенно контролирующему плательщика или прямо или косвенно контролируемому им или подчиненному группе, имеющей с ним общие интересы. Более того, эти примеры аналогичны случаям, предусмотренным Статьей 9. [пункт 23]
>
> С другой стороны, понятие особых отношений также охватывает родственные и брачные отношения и в целом любую общность интересов в отличие от правовых отношений, результатом которых является выплата роялти. [пункт 24]

Что касается налогового режима, применяемого к излишней части роялти, необходимо точно определить характер такого превышения в соответствии с обстоятельствами каждого конкретного случая, с тем чтобы определить, к какой категории доходов она должна быть отнесена для целей применения положений налогового законодательства соответствующих государств и положений Конвенции. Если два Договаривающихся государства затрудняются с определением других положений Конвенции, применимых в соответствующих случаях к излишней части роялти, ничто не мешает им избежать этих трудностей, внеся дополнительные уточнения в последнее предложение пункта 4, при условии, что это не приведет к изменению его общего смысла. [пункт 25]

Если принципы и нормы их соответствующих законов обязывают два Договаривающихся государства применять разные статьи Конвенции в целях налогообложения излишней суммы, для решения этой проблемы им следует прибегнуть к процедуре взаимного согласования, предусмотренной Конвенцией». [пункт 26]

22. Некоторые члены Группы экспертов указали на существование искусственных приемов, применяемых в отношениях между лицами с целью воспользоваться преимуществами положений Статьи 12 путем, помимо прочего, заключения или уступки договоров по использованию, правам или информации относительно нематериальных активов, за которые взимаются роялти.

При том, что в целях противодействия такой практике может применяться принцип «главенства содержания над формой», принцип «злоупотребления правами» или иные аналогичные принципы, Договаривающиеся государства, желающие конкретно решить этот вопрос, могут включить в двусторонний налоговый договор положение следующего характера: «Положения данной статьи не применяются, если главной целью или одной из главных целей любого лица, связанного с созданием или уступкой прав, в отношении которых выплачиваются роялти, является использование преимуществ данной статьи путем такого создания или уступки».

Статья 13

ПРИРОСТ КАПИТАЛА

А. *Общие соображения*

1. Статья 13 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций состоит из первых трех пунктов Статьи 13 Типовой конвенции ОЭСР, за которыми следуют два новых пункта (пункты 4 и 5) и текст пункта 4 Статьи 13 Типовой конвенции ОЭСР, перенумерованный в пункт 6 и скорректированный с учетом добавления двух новых пунктов.

2. Текст данной статьи был разработан в результате компромисса, который, по мнению Группы, будет наиболее приемлемым и для развитых, и для развивающихся стран. Некоторые члены Группы из развитых стран выступали за использование Статьи 13 Типовой конвенции ОЭСР, которая 1) разрешает стране источника облагать налогом прирост капитала за счет отчуждения недвижимого имущества и за счет движимого имущества, составляющего часть постоянного представительства или относящегося к постоянной базе в связи с оказанием услуг независимого подрядчика; 2) разрешает налогообложение прироста капитала за счет отчуждения морских или воздушных судов только государством фактического руководящего органа соответствующего предприятия; и 3) оставляет за страной постоянного местопребывания право на налогообложение прироста капитала за счет других форм отчуждаемого имущества. Большинство членов Группы из развивающихся стран выступали за право страны источника на налогообложение в случаях, в которых ОЭСР оставляет это право за страной постоянного местопребывания.

3. В отношении налогообложения прироста капитала, как в развитых, так и в развивающихся странах, остаются в силе следующие из предварительных замечаний в комментарии к Статье 13 Типовой конвенции ОЭСР:

> «Сравнение налогового законодательства стран — членов ОЭСР свидетельствует о том, что налогообложение прироста капитала значительно различается в зависимости от страны:
>
> — в некоторых странах прирост капитала не считается налогооблагаемым доходом;
>
> — в других странах прирост капитала, полученный предприятием, облагается налогом, а прирост капитала, полученный физическим лицом вне пределов его профессиональной или предпринимательской деятельности, налогом не облагается;

— даже если прирост капитала, полученный физическим лицом вне пределов его профессиональной или предпринимательской деятельности, облагается налогом, такое налогообложение часто применяется только в специально оговоренных случаях, например, в отношении прибыли от продажи недвижимости или спекулятивного дохода (когда актив приобретается с целью перепродажи). [пункт 1]

Кроме того, налоги на прирост капитала различаются по странам. В некоторых странах — членах ОЭСР прирост капитала облагается налогом как обычный доход и поэтому приплюсовывается к доходам из других источников. Это в особенности применяется к приросту капитала за счет отчуждения активов предприятия. Однако в ряде стран — членов ОЭСР прирост капитала подлежит обложению специальными налогами, такими как налог на прибыль от отчуждения недвижимости, налог на общий прирост капитала или налог на повышение стоимости капитала (налог на прирост стоимости). Такие налоги взимаются с каждого прироста капитала или с суммы прироста капитала, начисленной за год, в большинстве случаев по специальным ставкам, не учитывающим другие доходы (или убытки) налогоплательщика. Давать характеристику всех этих налогов не представляется необходимым. [пункт 2]

Данная статья не касается указанных выше вопросов. Решение о налогооблагаемости прироста капитала и о порядке взыскания налога оставлено на усмотрение внутреннего законодательства Договаривающихся государств. Ничто в данной статье не может толковаться как предоставление государству права облагать налогом прирост капитала, если такое право не предусмотрено его внутренним законодательством. В статье не уточняется, к какому виду налога она применяется; подразумевается, что статья должна применяться ко всем видам налогов, взимаемым Договаривающимся государством с прироста капитала. Формулировка Статьи 2 достаточно широка для обеспечения этой цели и распространения ее также на специальные налоги на прирост капитала». [пункт 3]

4. Комментарий ОЭСР к Статье 13 содержит следующие общие замечания:

«Право налогообложения прироста капитала от имущества определенного вида должно, как правило, предоставляться государству, которое согласно Конвенции вправе взимать налог как с имущества, так и с дохода по нему. Право налогообложения при-

роста от отчуждения актива предприятия должно предоставляться одному и тому же государству, независимо от того, является такой прирост приростом капитала или прибылью предприятия. Соответственно, не проводится различия между приростом капитала и коммерческой прибылью, и нет необходимости в специальных положениях о том, какую статью применять — о приросте капитала или Статью 7 о налогах с прибыли предприятия. Однако на усмотрение внутреннего налогового законодательства государства оставлено решение о взыскании налога с прироста капитала или обычного подоходного налога. Конвенция не предписывает решение этого вопроса. [пункт 4]

Данная статья не содержит подробного определения прироста капитала. По указанным выше причинам в этом нет необходимости. Слова "отчуждение имущества" употребляются в отношении, в частности, прироста капитала, возникающего в результате продажи или обмена имущества, а также от частичного отчуждения, экспроприации, передачи компании в обмен на акции, продажи права, дарения и даже перехода имущества после смерти. [пункт 5]

Большинство государств взимают налог с прироста капитала от отчуждения основных фондов. Однако некоторые из них облагают налогом лишь так называемый реализованный прирост капитала. При определенных обстоятельствах, несмотря на отчуждение, не признается наличие реализованного прироста капитала для целей налогообложения (например, если выручка от отчуждения используется для приобретения новых активов). Наличие или отсутствие реализации прироста капитала должно определяться в соответствии с применимым внутренним налоговым законодательством. В случае, если государство, имеющее право на налогообложение, не использует его в момент отчуждения, особых проблем не возникает. [пункт 6]

Как правило, повышение стоимости, не связанное с отчуждением основного актива, налогом не облагается, поскольку, пока собственник продолжает владеть данным активом, прирост капитала существует только на бумаге. Однако есть налоговые законы, по которым налог с повышения стоимости капитала и переоценки производственных активов взимается, даже если отчуждение не происходит. [пункт 7]

При особых обстоятельствах налог на повышение стоимости капитала может взиматься с актива, который не был отчужден. Это может произойти, если стоимость основного актива увеличилась таким образом, что собственник производит переоценку

этого актива в своих бухгалтерских документах. Такая переоценка активов по документам может также проводиться в случае обесценения национальной валюты. Ряд государств взимают специальный налог с такой балансовой прибыли, зарезервированных сумм, увеличения оплаченного капитала и других переоценок, вызванных корректировкой балансовой стоимости до уровня реальной ценности основного актива. Эти налоги на повышение стоимости капитала (налог на прирост стоимости) регулируются Конвенцией согласно Статье 2. [пункт 8]

Если повышение стоимости капитала или переоценка активов облагается налогом, тот же принцип должен применяться, как правило, в случае отчуждения таких активов. Было признано, что в конкретном указании таких случаев в статье или установлении специальных норм нет необходимости. Представляются достаточными положения данной статьи, а также статей 6, 7 и 21. Как правило, право на налогообложение предоставляется в соответствии с вышеупомянутыми положениями государству, резидентом которого является отчуждающее лицо, за исключением недвижимого имущества или движимого имущества, входящего в состав производственного имущества постоянного представительства или относящегося к постоянной базе, в отношении которых первоочередное право на налогообложение принадлежит государству, на территории которого находится такое имущество. Однако следует обратить особое внимание на случаи, рассматриваемые в пунктах 13–17, ниже. [пункт 9]

В некоторых государствах передача актива от постоянного представительства, расположенного на территории такого государства, постоянному представительству или главной конторе того же предприятия, расположенным в другом государстве, приравнивается к отчуждению имущества. Данная статья не препятствует таким государствам облагать налогом прибыль или прирост, которые рассматриваются как возникшие в связи с такой передачей, при условии, однако, что такое налогообложение не противоречит Статье 7. [пункт 10]

Статья не проводит различия по признаку происхождения прироста капитала. Поэтому она касается любого прироста капитала — накопленного в течение длительного срока, параллельно с постепенным улучшением экономических условий, а также образовавшегося за очень короткий срок (спекулятивный доход). Кроме того, сюда входит и прирост капитала за счет обесценения национальной валюты. Разумеется, решение вопроса о налогооб-

ложении такого прироста решается по усмотрению каждого государства. [пункт 11]

В статье не указано, как исчисляется прирост капитала, и это определяется применимым внутренним законодательством. Как правило, прирост капитала исчисляется путем вычета суммы затрат из продажной цены. Для определения суммы затрат все затраты, связанные с приобретением, и все расходы на усовершенствования прибавляются к покупной цене. В некоторых случаях учитывается стоимость после уже произведенных амортизационных отчислений. Некоторые налоговые законы предписывают использование вместо затрат иной основы, например, стоимости данного актива, ранее указанной отчуждающим лицом для целей налогообложения. [пункт 12]

Особые проблемы могут возникнуть, если в двух Договаривающихся государствах не совпадает налогооблагаемая база для прироста капитала. Прирост капитала за счет отчуждения актива, исчисляемый в одном государстве по правилам, указанным в пункте 12, выше, необязательно совпадет с приростом капитала, исчисленным в другом государстве по применяемым там правилам учета. Это может произойти, если одно государство имеет право облагать налогом прирост капитала в силу того, что оно является государством местопребывания, а другое вправе на налогообложение, поскольку предприятие является резидентом этого другого государства. [пункт 13]

Иллюстрацией этой проблемы может служить следующий пример. Предприятие государства А приобрело недвижимость, расположенную в государстве В. Предприятие, возможно, произвело амортизационные отчисления в бухгалтерских документах, которые ведутся в государстве А. Если такая недвижимость продается по цене выше стоимости, прирост капитала может быть реализован и, кроме того, могут быть возмещены ранее произведенные амортизационные отчисления. Государство В, на территории которого находится недвижимость и где не ведется бухгалтерский учет, при обложении подоходным налогом данной недвижимости не обязано учитывать амортизационные отчисления, произведенные в государстве А. Государство В не может также использовать стоимость недвижимости, показанную в бухгалтерской документации, которая ведется в государстве А, вместо стоимости на момент отчуждения. Поэтому государство В не вправе облагать налогом амортизационные отчисления, реализованные помимо прироста капитала, как указано в пункте 12, выше. [пункт 14]

С другой стороны, государство А, резидентом которого является отчуждающее лицо, нельзя обязать во всех случаях полностью освобождать от своих налогов такую балансовую прибыль в соответствии с пунктом 1 данной статьи и Статьей 23А (проблемы с применением государствами метода зачета налогов вряд ли возникнут). В той мере, в какой такая балансовая прибыль является результатом реализации амортизационных отчислений, ранее заявленных в государстве А и сокративших доход или прибыль, подлежащие налогообложению в таком государстве А, этому государству нельзя воспрепятствовать в обложении налогом такой балансовой прибыли… [пункт 15]

Дополнительные проблемы могут возникнуть в связи с прибылью, образовавшейся за счет изменений обменного курса между валютами государства А и государства В. После девальвации валюты государства А предприятия этого государства А могут быть или не быть вынуждены увеличить балансовую стоимость активов, расположенных за пределами территории государства А. Помимо девальвации валюты государства, так называемые валютные выигрыши и потери могут возникать в результате обычных колебаний обменного курса валют. Возьмем, например, предприятие государства А, приобретшее и продавшее недвижимость, расположенную на территории государства В. Если стоимость и продажная цена, обе выраженные в валюте государства В, равны, никакого прироста капитала в государстве В не будет. Если за период между приобретением и продажей актива стоимость валюты государства В выросла относительно валюты государства А, то в валюте этого государства такому предприятию будет начислена прибыль. Если стоимость валюты государства В за это время упала, отчуждающее лицо понесет убыток, который не будет признан в государстве В. Такие валютные выигрыши и потери могут также возникать в связи с дебиторской и кредиторской задолженностями по договорам в иностранной валюте. Если в балансе расположенного в государстве В постоянного представительства предприятия государства А показаны дебиторские и кредиторские задолженности, выраженные в валюте государства В, то в бухгалтерской документации постоянного представительства выигрыши или убытки при погашении задолженности не отражаются. Однако изменения обменного курса могут быть отражены в счетах главной конторы. Если стоимость валюты государства В увеличилась (упала) за период между возникновением дебиторской задолженности и ее погашением, предприятие в целом реализует выигрыш (несет

убыток). Это справедливо также в отношении кредиторской задолженности, если в период с момента ее возникновения до погашения валюта государства В упала (выросла) в цене. [пункт 16]

В положениях данной статьи не урегулированы все вопросы, касающиеся налогообложения такого валютного прироста. Этот прирост в большинстве случаев не связан с отчуждением актива; во многих случаях он не может быть даже определен государством, которому данной статьей предоставляется право налогообложения прироста капитала. Соответственно, вопрос, как правило, состоит не в том, имеет ли право на обложение налогом государство, на территории которого находится постоянное представительство, а в том, должно ли государство, резидентом которого является налогоплательщик, при применении метода освобождения от налога воздерживаться от обложения налогом валютного прироста, который во многих случаях не может быть отражен нигде, кроме бухгалтерской учетной документации главной конторы. Ответ на последний вопрос определяется не только данной статьей, но и Статьей 7 и Статьей 23А. Если в данном случае расхождение во мнениях между двумя государствами фактически приводит к двойному налогообложению, вопрос должен быть урегулирован в соответствии с процедурой взаимного согласования, предусмотренной Статьей 25. [пункт 17]

Кроме того, возникает вопрос, какая статья должна применяться в случае, если за проданное имущество отчуждающему лицу пожизненно выплачивается аннуитет, а не фиксированная цена. Следует ли рассматривать такие регулярные выплаты, если они превышают затраты, как прирост за счет отчуждения имущества или как “статьи дохода”, не рассматриваемые согласно Статье 21? В поддержку обоих мнений могут быть выдвинуты равносильные аргументы и, вероятно, установить одно правило по этому вопросу будет затруднительно. Кроме того, такие проблемы редко возникают на практике, поэтому, как представляется, нет необходимости в установлении соответствующей нормы и ее введении в Конвенцию. Этот вопрос может быть предоставлен для решения путем процедуры взаимного согласования, предусмотренной Статьей 25, Договаривающимися государствами, у которых такая проблема может возникнуть. [пункт 18]

Статья не предназначена для применения к выигрышам в лотерее или премиям и призам, предусмотренным облигациями. [пункт 19]

Статья касается в первую очередь прироста, который может облагаться налогом в государстве, на территории которого расположено отчужденное имущество. Относительно всех других видов прироста капитала пункт [6] предоставляет право налогообложения государству, резидентом которого является отчуждающее лицо. [пункт 20]

Поскольку прирост капитала не облагается налогом всеми государствами, представляется целесообразным избегать только фактического двойного налогообложения прироста капитала. Поэтому Договаривающиеся государства вправе дополнить свою двустороннюю конвенцию так, чтобы государство отказалось от своего права обложения налогом, предоставленного ему внутренним законодательством, только если другое государство, имеющее это право по Конвенции, им воспользовалось. В этом случае соответствующие дополнения должны быть внесены в пункт [6] данной статьи. Кроме того, необходима поправка к Статье 23А, предложенная в комментарии к Статье 23А». [пункт 21]

B. *Комментарий к пунктам Статьи* 13

Пункт 1

5. В данном пункте воспроизводится пункт 1 Статьи 13 Типовой конвенции ОЭСР, в комментарии к которому говорится следующее:

«В пункте 1 указывается, что прирост от отчуждения недвижимого имущества может облагаться налогом в государстве, на территории которого оно расположено. Эта норма соответствует положениям Статьи 6 и пункта 1 Статьи 22. Она применяется также к недвижимости, входящей в состав активов предприятия или используемой для оказания услуг независимого подрядчика. Относительно определения недвижимого имущества пункт 1 ссылается на Статью 6. Пункт 1 Статьи 13 касается только прироста, который резидент одного из Договаривающихся государств получает от отчуждения недвижимости, расположенной в другом Договаривающемся государстве. Поэтому он не применяется к приросту, извлекаемому из отчуждения недвижимости, расположенной на территории Договаривающегося государства, резидентом которого в смысле Статьи 4 является отчуждающее лицо, или расположенной в третьем государстве; к такому приросту применяются положения пункта 1 Статьи 21. [пункт 22]

Некоторые налоговые законы приравнивают отчуждение всех акций или части акций компании, исключительной или основной целью которой является владение недвижимым имуществом, к отчуждению такого недвижимого имущества. Сам по себе пункт 1 не допускает такой практики: такое уподобление возможно только на основании специального положения двусторонней конвенции. Разумеется, Договаривающиеся государства вправе либо включить такое специальное положение в свою двустороннюю конвенцию, либо явно зафиксировать, что отчуждение акций не может быть приравнено к отчуждению недвижимого имущества». [пункт 23]

Пункт 2

6. В данном пункте воспроизводится пункт 2 Статьи 13 Типовой конвенции ОЭСР, в комментарии к которому говорится следующее:

«Пункт 2 касается движимого имущества, составляющего часть имущества постоянного представительства предприятия или относящегося к постоянной базе, используемой для оказания услуг независимого подрядчика. Термин “движимое имущество” означает все имущество, кроме недвижимого, о котором идет речь в пункте 1. В него также входит нематериальное имущество, такое как неосязаемые активы, лицензии и т. д. Выручка от отчуждения таких активов может облагаться налогом в государстве, на территории которого расположено постоянное представительство или постоянная база, что соответствует нормам, касающимся прибыли предприятия и дохода от оказания услуг независимого подрядчика (статьи 7 и 14). [пункт 24]

В данном пункте четко указано, что его нормы применяются при отчуждении движимого имущества постоянного представительства или постоянной базы, а также при отчуждении постоянного представительства как такового (отдельно или вместе со всем предприятием) или постоянной базы как таковой. Если отчуждается целое предприятие, данная норма применяется к такому приросту, который считается полученным в результате отчуждения движимого имущества, образующего часть имущества постоянного представительства. Тогда с соответствующими изменениями должны применяться нормы Статьи 7 без явной ссылки на них. Относительно передачи актива от постоянного представительства в одном государстве постоянному представительству (или главной конторе) в другом государстве, ср. пункт 10, выше. [пункт 25]

С другой стороны, пункт 2 не всегда применим к приросту капитала за счет отчуждения доли участия в предприятии. Это положение применяется только к имуществу, которое было в собственности отчуждающего лица либо целиком, либо совместно с другим лицом. По законодательству некоторых стран основные активы товарищества рассматриваются как находящиеся в собственности компаньонов. Однако по некоторым другим законам товарищества и другие объединения рассматриваются для целей налогообложения как юридическое лицо, в отличие от их компаньонов (участников), что означает, что участие в таких структурах трактуется так же, как акции компании. Поэтому прирост капитала за счет отчуждения такого участия, как и прирост капитала за счет отчуждения акций, подлежит налогообложению только в государстве, резидентом которого является отчуждающее лицо. Договаривающиеся государства могут в двустороннем порядке согласовать нормы, регулирующие налогообложение прироста капитала за счет отчуждения доли участия в товариществе. [пункт 26]

Некоторые государства полагают, что любой прирост капитала из источников, находящихся на их территории, должен подлежать налогообложению ими в соответствии с их внутренним законодательством, если отчуждающее лицо имеет на их территории постоянное представительство. Эта концепция, которую иногда называют “сила притяжения постоянного представительства”, не лежит в основе пункта 2. Этот пункт просто предусматривает, что прирост от отчуждения движимого имущества, образующего часть имущества постоянного представительства, или движимого имущества, относящегося к постоянной базе, используемой для оказания услуг независимого подрядчика, может облагаться налогом в государстве, на территории которого находится данное постоянное представительство или данная постоянная база. Прирост от отчуждения любого иного движимого имущества подлежит налогообложению только в государстве, резидентом которого является отчуждающее лицо, как предусмотрено в пункте 4 [пункте 6 в тексте Организации Объединенных Наций]. Приведенные выше разъяснения соответствуют указанным в комментарии к Статье 7». [пункт 27]

Пункт 3

7. В данном пункте воспроизводится пункт 3 Статьи 13 Типовой конвенции ОЭСР, в комментарии к которому говорится следующее:

«Исключение из нормы, предусмотренной в пункте 2, предоставляется в отношении морских и воздушных судов, эксплуатируемых в международных перевозках, и судов, используемых при перевозках внутренним водным транспортом, а также движимого имущества, относящегося к эксплуатации таких морских, воздушных и речных судов. Прирост за счет отчуждения таких активов подлежит налогообложению только в государстве, где находится фактический руководящий орган предприятия, эксплуатирующего такие морские, воздушные и речные суда. Данная норма соответствует положениям Статьи 8 и пункта 3 Статьи 22. Подразумевается, что пункт 3 Статьи 8 применим, если фактический руководящий орган такого предприятия находится на борту судна. Договаривающиеся государства, предпочитающие предоставление исключительного права налогообложения государству постоянного местопребывания или сочетание критерия постоянного местопребывания и критерия места фактического руководящего органа, вправе в двусторонних конвенциях заменить в пункте 3 соответствующее положение на положения, предложенные в… комментарии к Статье 8». [пункт 28]

Пункт 4

8. Данный пункт, разрешающий Договаривающемуся государству облагать налогом прирост за счет отчуждения акций компании или отчуждения долей участия в других структурах, имущество которых состоит главным образом из недвижимости, находящейся в этом государстве, и отсутствующий в Типовой конвенции ОЭСР, призван воспрепятствовать уходу от налогов с прироста от продажи недвижимого имущества. Поскольку в большинстве случаев относительно легко избежать налога на такой прирост с помощью инкорпорации такого имущества в предприятие, необходимо облагать налогом продажу акций такой компании. Это особенно справедливо в отношении случаев, когда право собственности на акции предоставляет право на занятие имущества. Для достижения этой цели необходимо применять пункт 4, независимо от того, является данная компания резидентом Договаривающегося государства, в котором находится недвижимое имущество, или она является резидентом другого государства. В 1999 году Группа экспертов приняла решение о внесении поправки в пункт 4, распространяющей ее действие на доли участия в товариществах, трастах и имущественных фондах, имеющих в собственности недвижимое имущество. Было также решено исключить из сферы его действия структуры, чье имущество прямо или косвенно состоит главным образом из недвижимости, используемой

ими в предпринимательской деятельности. Однако это исключение не будет применяться к компании, товариществу, трасту или имущественному фонду по управлению недвижимостью. Для достижения цели пункта 4 необходимо, чтобы он применялся независимо от того, принадлежит недвижимое имущество компании, товариществу, трасту или имущественному фонду прямо или косвенно, например, через одну или несколько промежуточных структур. Договаривающиеся государства могут в ходе двусторонних переговоров согласовать применение пункта 4 также к приросту от отчуждения других корпоративных долей участия или прав, образующих существенную долю участия в компании. Для целей данного пункта термин «в основном» по отношению к собственности на недвижимое имущество означает стоимость такого недвижимого имущества, превышающую пятьдесят процентов совокупной стоимости всех активов, принадлежащих такой компании, товариществу, трасту или имущественному фонду.

Пункт 5

9. Группа экспертов изучила вопрос об установлении льготных налоговых ставок (по сравнению с обычными внутренними ставками) в отношении прироста от отчуждения акций, кроме акций, указанных в пункте 4, то есть тех, которые не являются акциями компании, владеющей главным образом недвижимым имуществом. Поскольку прирост от отчуждения акций, облагаемых налогом в льготном порядке, должен стимулировать вложение средств в акции, содействовать прямым иностранным инвестициям и портфельным инвестициям и, таким образом, давать импульс промышленному развитию страны, Договаривающиеся государства могут рассмотреть возможность обсуждения этого вопроса в ходе двусторонних переговоров и внести соответствующее положение в двусторонний налоговый договор.

10. В ходе обсуждения данного пункта несколько членов Группы утверждали, что Договаривающееся государство должно иметь возможность облагать налогом прирост от продажи акций компании, которая является резидентом этого государства, независимо от того, осуществляется продажа на территории или за пределами этого государства; однако было признано, что по административным причинам право налогообложения должно быть ограничено продажей существенной доли участия. Определение существенной доли участия оставлено для согласования на двусторонних переговорах, в ходе которых может быть установлена согласованная величина в процентах.

11. Некоторые страны могут посчитать, что Договаривающемуся государству, резидентом которого является компания, должно быть разрешено облагать налогом отчуждение ее акций, только если существенная доля активов компании находится в этом государстве, и настаивать на таком ограничении в ходе двусторонних переговоров. Другие страны предпочтут, чтобы пункт 5 был полностью опущен.

Пункт 6

12. В данном пункте воспроизводится пункт 4 Статьи 13 Типовой конвенции ОЭСР с редакционной правкой — заменой слов «в пунктах 1, 2 и 3» на слова «в пунктах 1, 2, 3, 4 и 5». Таким образом, комментарий к пункту 4 Статьи 13 Типовой конвенции ОЭСР, с соответствующими изменениями относится и к пункту 6. В комментарии говорится следующее:

> «Что касается прироста за счет отчуждения любого имущества, кроме указанного в пунктах 1, 2 и 3, пунктом 4 предусмотрено, что такой прирост подлежит налогообложению только в государстве, резидентом которого является отчуждающее лицо. Это соответствует нормам, закрепленным в Статье 22. [пункт 29]
>
> Данная статья не содержит специальных норм относительно прироста за счет отчуждения акций компании или ценных бумаг, облигаций, долговых расписок и т. д. Таким образом, этот прирост подлежит налогообложению только в государстве, резидентом которого является отчуждающее лицо. [пункт 30]
>
> Если акции продаются акционером компании-эмитенту в связи с ликвидацией такой компании или сокращением ее оплаченного капитала, разница между продажной ценой и номинальной стоимостью акций может рассматриваться в государстве, резидентом которого является эта компания, как распределение накопленной прибыли, а не как прирост капитала. Статья не препятствует государству, резидентом которого является компания, облагать налогом такое распределение по ставкам, предусмотренным в Статье 10: такое налогообложение разрешается, поскольку эта разница входит в определение термина “дивиденды”, содержащееся в пункте 3 Статьи 10 и толкуемое в пункте 28 комментария к этой статье. Такое же толкование возможно, если облигации и долговые расписки погашаются должником по цене, превышающей номинальную стоимость или стоимость, по которой были выпущены облигации или долговые расписки; в этом случае разница может представлять проценты и в силу этого

подлежать обложению ограниченным налогом в государстве источника процентов в соответствии со Статьей 11». [пункт 31]

13. Однако, как указывалось в пункте 2, выше, большинство членов Группы из развивающихся стран предложили следующий альтернативный вариант пункта 4 Статьи 13 Типовой конвенции ОЭСР:

> «4. Прирост за счет отчуждения любого имущества, кроме прироста, указанного в пунктах 1, 2 и 3, может облагаться налогом в Договаривающемся государстве, на территории которого он возник, в соответствии с законодательством этого государства».
>
> Этот вариант равносилен утверждению, что любое из государств или оба государства могут облагать налогом согласно своим собственным законам и что государство постоянного местонахождения будет ликвидировать двойное налогообложение в соответствии со Статьей 23. Страны, избравшие этот вариант, могут по желанию в ходе двусторонних переговоров уточнить, какие конкретные нормы об источнике будут применяться при определении места, где будет считаться возникшим прирост.

Статья 14

Услуги независимых подрядчиков

1. Статья 14 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит в подпункте 1 *a* и в пункте 2 существенные положения Статьи 14 Типовой конвенции ОЭСР. Подпункт *b* пункта 1 разрешает стране источника облагать налогом еще в одной ситуации, помимо предусмотренной в пункте 1 Статьи 14 Типовой конвенции ОЭСР. Конкретнее, если Типовая конвенция ОЭСР позволяет стране источника облагать налогом доход от услуг независимого подрядчика, только если доход относится к постоянной базе налогоплательщика, то Типовая конвенция Организации Объединенных Наций допускает также налогообложение у источника, если налогоплательщик находится в этой стране более 183 дней в течение любого двенадцатимесячного периода, начинающегося или заканчивающегося в соответствующем финансовом году.

2. При обсуждении Статьи 14 некоторые члены Группы из развивающихся стран высказывали мнение, что налогообложение страной источника не должно быть ограничено критериями наличия постоянной базы и продолжительности пребывания, а также что единственным критерием должен служить источник дохода. Некоторые члены Группы из развитых стран, с другой стороны, полагали, что вывоз профессиональной

квалификации, как и вывоз материальных товаров, не должен приводить к налогообложению в стране назначения, если соответствующее лицо не имеет в этой стране постоянной базы, сопоставимой с постоянным представительством. Поэтому они поддержали критерий постоянной базы, хотя согласились также и с тем, что налогообложение в стране источника оправдано продолжительным присутствием в этой стране лица, оказывающего услуги. Некоторые члены Группы из развивающихся стран также выступили в поддержку критерия постоянной базы. Другие члены Группы из развивающихся стран высказали предпочтение критерию, основанному на продолжительности пребывания.

3. При разработке Типовой конвенции 1980 года несколько членов Группы из развивающихся стран предложили третий критерий, а именно критерий суммы вознаграждения. Согласно этому критерию, вознаграждение за услуги независимого подрядчика могут облагаться налогом страной источника, если оно превышает установленную сумму, независимо от существования постоянной базы или продолжительности пребывания в данной стране.

4. В качестве компромисса Типовая конвенция 1980 года содержала три альтернативных критерия, указанных в подпунктах *a–c* пункта 1, соответствие любому из которых дает стране источника право облагать налогом доход, полученный от предоставления услуг независимого подрядчика лицом, являющимся резидентом другого государства. Однако в 1999 году Группа экспертов приняла решение исключить третий критерий, а именно сумму вознаграждения, указанный в подпункте *c*, сохранив подпункты *a* и *b*.

5. Подпункт *a*, в котором воспроизводится единственный критерий Типовой конвенции ОЭСР, предусматривает, что доход может облагаться налогом, если лицо имеет постоянную базу, которой оно может регулярно пользоваться для осуществления своей деятельности. Хотя наличие постоянной базы дает право на налогообложение, сумма дохода, подлежащего налогообложению, ограничивается суммой, относимой к постоянной базе.

6. Подпункт *b* с поправками 1999 года расширяет право на налогообложение страной источника, предусматривая, что страна источника может взыскивать налог, если данное лицо присутствует в стране в течение периода или периодов, в совокупности составляющих не менее 183 дней в течение любого двенадцатимесячного периода, начинающегося или заканчивающегося в соответствующем финансовом году, даже при отсутствии постоянной базы. Однако налогом может облагаться только доход, полученный от деятельности, осуществляемой в этой стране. До внесения этой поправки, требование минимального срока

пребывания в Договаривающемся государстве определялось как «период или периоды, равные или превышающие в совокупности 183 дня в соответствующем финансовом году». Член Группы из развитой страны, однако, высказался за сохранение предыдущей формулировки по техническим причинам. В силу данной поправки, положения подпункта *b* пункта 1 Статьи 14 были приведены в соответствии с подпунктом *a* пункта 2 Статьи 15 относительно минимального срока пребывания в другом Договаривающемся государстве.

7. До его исключения подпункт *c* предусматривал еще один критерий налогообложения страной источника, если не удовлетворялось ни одно из двух условий, указанных в подпунктах *a* и *b*. Предусматривалось, что если вознаграждение за услуги, выполненные в стране источника, превышает определенную сумму (устанавливаемую в ходе двусторонних переговоров), страна источника может взимать налог, но только если это вознаграждение получено от резидента страны источника или от постоянного представительства или постоянной базы резидента любой другой страны, расположенных на территории данной страны.

8. Было отмечено, что любые пределы размера денежных сумм, устанавливаемые в этом отношении, со временем теряют смысл в связи с инфляцией и будут иметь лишь эффект ограничения суммы потенциально ценных услуг, которые страна сможет ввозить. Более того, положение об этом появилось только в шести процентах существующих двусторонних налоговых договоров, оформленных в 1980–1997 годах. Соответственно, было принято решение изъять подпункт *c* из пункта 1 Статьи 14.

9. Группа обсудила взаимосвязь между Статьей 14 и подпунктом *b* пункта 3 Статьи 5. Было в целом согласовано, что вознаграждение, выплачиваемое непосредственно физическому лицу за выполненную им деятельность в качестве независимого лица, подлежит регулированию положениями Статьи 14. Выплаты предприятию за предоставление этим предприятием работы служащих или другого персонала, подлежат регулированию статьями 5 и 7. Вознаграждение, выплаченное предприятием физическому лицу, выполнившему работу, подлежит действию либо Статьи 14 (если он является независимым подрядчиком, привлеченным предприятием к осуществлению данной деятельности), либо Статьи 15 (если он является служащим предприятия). Если стороны считают, что необходимо дополнительное уточнение соотношения между Статьей 14 и статьями 5 и 7, они могут внести такое уточнение в ходе переговоров.

10. Поскольку Статья 14 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций содержит все существенные положения Статьи 14 Типовой конвенции ОЭСР, остается в силе комментарий к этой статье. В нем говорится:

«Статья касается того, что принято называть профессиональными услугами, и других видов деятельности независимого характера. Отсюда исключается промышленная и коммерческая деятельность, а также профессиональные услуги, выполняемые по найму, например, врача, работающего в качестве медицинского сотрудника фабрики. Однако необходимо отметить, что данная статья не касается независимой деятельности артистов и спортсменов, на которую распространяется Статья 17. [пункт 1]

Значение термина “профессиональные услуги” проиллюстрировано на примерах типичных свободных профессий. Этот перечень приведен исключительно в качестве иллюстрации и не является исчерпывающим. Сложности толкования, возникающие в особых случаях, могут разрешаться путем взаимного согласования между компетентными органами заинтересованных Договаривающихся государств. [пункт 2]

Положения статьи аналогичны положениям о прибыли предприятия и исходят фактически из тех же принципов, что и в Статье 7. Поэтому положения Статьи 7 и комментарий к ней могут быть использованы в качестве ориентиров для толкования и применения Статьи 14. Так, принципы, заложенные в Статье 7, например, относительно распределения прибыли между главной конторой и постоянным представительством, могут быть применены также к пропорциональному распределению прибыли между государством, резидентом которого является лицо, оказывающее услуги независимого подрядчика, и государством, где эти услуги оказываются с использованием постоянной базы. Равным образом расходы, понесенные на цели постоянной базы, в том числе административные и общие расходы, должны учитываться как вычеты при определении дохода, относимого к постоянной базе, точно так же как такие же расходы, понесенные на цели постоянного представительства… В других отношениях Статья 7 и комментарий к ней также могут помочь в толковании Статьи 14, например в вопросе о том, следует ли относить платежи за компьютерное программное обеспечение к категории коммерческого дохода в значении Статьи 7 или Статьи 14 или к категории роялти в значении Статьи 12. [пункт 3]

Хотя Статья 7 и Статья 14 основаны на одних и тех же принципах, было решено, что понятие постоянного представительства следует оставить для коммерческой и промышленной деятельности. Поэтому употребляется термин “постоянная база”. Формулирование определения этого термина было признано нецелесообразным, но он относится, например, к кабинету врача или

офису архитектора или адвоката. Вероятно, лицо, оказывающее услуги независимого подрядчика, как правило, не будет иметь такого рода помещения где-либо еще, кроме государства своего постоянного местопребывания. Но при наличии центра деятельности постоянного или временного характера в другом государстве, это государство будет иметь право на налогообложение деятельности данного лица». [пункт 4]

Статья 15

Услуги лиц наемного труда

1. Статья 15 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит Статью 15 Типовой конвенции ОЭСР, комментарий к которой гласит следующее:

«Пункт 1 устанавливает общее правило в отношении налогообложения дохода от работы по найму (кроме пенсий), согласно которому такой доход подлежит налогообложению в государстве, где фактически осуществляется работа по найму. Работа по найму осуществляется в том месте, где наемный работник присутствует физически при исполнении работ, за которые выплачивается доход от наемного труда. Одним из последствий этого является то, что резидент Договаривающегося государства, который получает вознаграждение за работу по найму из источников в другом государстве, не может подлежать налогообложению в этом другом государстве в отношении такого вознаграждения лишь на том основании, что результаты его работы используются в этом другом государстве. [пункт 1]

Исключением из общего правила являются только пенсии (Статья 18), а также вознаграждение и пенсии за государственную службу (Статья 19). Не связанное с работой по найму вознаграждение членов советов директоров компаний подпадает под действие Статьи 16. [пункт 2]

Страны-члены в целом понимают термин “заработная плата, жалованье и другие аналогичные виды вознаграждения” как включающий платежи в натуральной форме, полученные в связи с работой по найму (например, пользование жильем или автомобилем, страхование здоровья или жизни и членство в клубе). [пункт 2.1]

Однако в пункте 2 содержится общее исключение из правила, установленного в пункте 1. Это исключение относится ко всем физическим лицам, оказывающим услуги по найму (представителям по продажам, строительным рабочим, инженерам и т. д.), в той мере, в какой их вознаграждение не подпадает под положения других статей, применяемых, в частности, к государственной службе или артистам и спортсменам. [пункт 3]

Чтобы вознаграждение подпадало под освобождение от налога, должны быть соблюдены три условия, установленные в этом пункте. Первое условие заключается в том, что освобождение ограничивается 183-дневным периодом. Кроме того, предусматривается, что этот срок не может быть превышен "в любом двенадцатимесячном периоде, начинающемся или заканчивающемся в соответствующем финансовом году". В этом состоит отличие от Проекта конвенции 1963 года и Типовой конвенции 1977 года, которые предусматривали, что 183-дневный период* не должен быть превышен "в соответствующем финансовом году", и такая формулировка создавала трудности, если финансовые годы Договаривающихся государств не совпадали, позволяя иногда организовывать работы таким образом, что, например, работники оставались в данном государстве в течение последних 5,5 месяцев одного года и первых 5,5 месяцев следующего года. Новая формулировка подпункта *a* пункта 2 не позволяет использовать такую возможность для избежания налогообложения. [пункт 4]

Хотя страны-члены использовали различные формулы для исчисления 183-дневного периода, существует только один способ, который соответствует тексту этого пункта: метод определения "дней физического присутствия". Этот метод прост в применении, поскольку лицо или присутствует, или не присутствует в стране. Для налогоплательщика также довольно просто подтвердить присутствие документально, если потребуются доказательства для налоговых органов. В соответствии с этим методом в расчет принимаются следующие дни: часть дня, день прибытия, день отъезда и все другие дни, проведенные в государстве выполнения работ, в том числе субботы и воскресенья, национальные праздники, выходные до, во время и после работ, короткие перерывы (профессиональная подготовка, забастовки, локауты, просрочки в поставках), дни болезни (если они не помешали лицу

* Такое же изменение было введено в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций 1999 года.

выехать из страны, и в ином случае оно отвечало бы критериям освобождения от налога), а также дни смерти или болезни членов семьи. Однако дни, проведенные в государстве выполнения работ транзитом по пути следования между двумя пунктами, находящимися за пределами государства выполнения работ, исключаются из расчета. Из этих принципов следует, что весь полный день, проведенный за пределами государства выполнения работ, будь то по причине отпуска, командировки или по любой иной причине, в расчет не принимается. Любой день, часть которого, даже небольшую, налогоплательщик присутствует на территории государства, считается днем присутствия в этом государстве в целях исчисления 183-дневного периода. [пункт 5]

Второе условие состоит в том, что работодатель, выплачивающий вознаграждение, не должен быть резидентом государства, в котором осуществляется работа по найму. Однако страны-члены могут посчитать, что было бы нецелесообразным распространять исключение, предусмотренное в пункте 2, на случаи, когда работодатель не является резидентом государства постоянного проживания наемного работника, поскольку в таком случае могут возникнуть административные трудности при определении дохода от наемного труда такого работника или при обеспечении исполнения обязательств работодателя по удержанию налогов. Договаривающиеся государства, разделяющие такое мнение, могут по своему усмотрению принять в двустороннем порядке следующую альтернативную формулировку подпункта *b* пункта 2:

> “*b*) вознаграждение выплачивается работодателем или от имени работодателя, который является резидентом первого упомянутого государства; и…” [пункт 7]

Согласно третьему условию, если работодатель имеет в государстве, в котором осуществляется работа по найму, постоянное представительство (или постоянную базу, если он оказывает профессиональные услуги или осуществляет другую деятельность независимого характера), то освобождение от налога предоставляется только при условии, что расходы по выплате вознаграждения не несет такое постоянное представительство или постоянная база, которую он имеет в этом государстве. [пункт 7.1]

Пункт 2 привел к появлению многочисленных случаев злоупотреблений с помощью так называемого “международного проката рабочей силы”. При такой практике местный работодатель, желающий нанять иностранных работников на один или несколько периодов продолжительностью менее 183 дней, вер-

бует их через находящегося за рубежом посредника, который выступает в роли работодателя и сдает внаем рабочую силу данному работодателю. Таким образом, работник prima facie соответствует всем трем условиям, изложенным в пункте 2, и может требовать освобождения от налогообложения в стране, где он временно работает. Чтобы предотвратить такие злоупотребления, в подобных ситуациях термин "работодатель" следует толковать в контексте пункта 2. В связи с этим следует отметить, что термин "работодатель" не получил определения в Конвенции, но подразумевается, что работодатель — это лицо, которое обладает правом на выполненные работы и несет соответствующую ответственность и риски. В случаях международного проката рабочей силы эти функции выполняет в основном тот, кто использует рабочую силу. В этих условиях следует исходить из принципа "главенства содержания над формой", то есть необходимо рассматривать каждый случай, чтобы убедиться, кто именно выполнял в основном функции работодателя — посредник или пользователь. Поэтому сами Договаривающиеся государства должны согласовать ситуации, в которых посредник не соответствует условиям, необходимым, чтобы рассматривать его как работодателя в значении пункта 2. При решении этого вопроса компетентные органы могут исходить не только из вышеизложенных требований, но и из ряда обстоятельств, позволяющих им установить, что подлинным работодателем является тот, кто использует рабочую силу (а не иностранный посредник), а именно:

— лицо, сдающее внаем рабочую силу, не несет ответственности или рисков в связи с результатами работы нанятого работника;

— право давать указания работнику остается за пользователем;

— работа выполняется в месте, которое находится под контролем и ответственностью пользователя;

— вознаграждение лицу, сдающему внаем рабочую силу, исчисляется на основе использованного времени, или имеются другие способы увязки между этим вознаграждением и заработной платой, полученной работником;

— орудия труда и материалы предоставляет в распоряжение работника в основном пользователь;

— количество и уровень квалификации работников определяются не только лицом, сдающим их внаем. [пункт 8]

Пункт 3 применяется к вознаграждению членов экипажей морских или воздушных судов, эксплуатируемых в международных перевозках, или судов, используемых при перевозках внутренним водным транспортом, — эта норма в определенной степени является продолжением нормы, применимой к доходу от морских перевозок, перевозок внутренним водным транспортом и воздушных перевозок, согласно которой такой доход облагается налогом в том Договаривающемся государстве, где находится место фактического управления соответствующим предприятием. В комментарии к Статье 8 указано, что Договаривающиеся государства могут договориться о том, чтобы передать право на налогообложение такого дохода государству, в котором находится предприятие, эксплуатирующее морские, речные или воздушные суда. Основания для предоставления такой возможности в отношении дохода от морских перевозок, перевозок внутренним водным транспортом или воздушных перевозок действительны и в отношении вознаграждения членов экипажей. Поэтому Договаривающиеся государства могут сами согласовать положение, в котором предусматривается, что право облагать налогом такое вознаграждение принадлежит государству, где находится предприятие. Такое положение, как и пункт 3 Статьи 15, предполагает, что внутреннее законодательство государства, которому предоставляется право облагать налогом, позволяет ему облагать налогом вознаграждение лица, состоящего на службе в соответствующем предприятии, независимо от места его постоянного проживания. Подразумевается, что пункт 3 Статьи 8 применяется, если место фактического управления судоходной компании или предприятия перевозок внутренним водным транспортом находится на борту морского или речного судна. Согласно внутреннему законодательству ряда стран-членов налогом облагается вознаграждение, полученное членами экипажа, не являющимися резидентами, в связи с работой по найму на борту судна, только если судно эксплуатируется под флагом такого государства. По этой причине конвенции, заключенные между такими государствами, предусматривают, что право облагать налогом это вознаграждение предоставляется государству флага судна. С другой стороны, многие государства не могут воспользоваться таким правом на налогообложение, и в таких случаях это положение может привести к отсутствию налогообложения. Однако государства, внутреннее законодательство которых предусматривает такой принцип налогообложения, могут договориться в двустороннем порядке о предоставлении права облагать налогом вознаграждение

в связи с осуществлением работы по найму на борту судна государству флага судна. [пункт 9]

Следует отметить, что нет специальной нормы в отношении налогообложения дохода приграничных работников, поскольку более целесообразно решать проблемы, возникающие в связи с местными условиями, непосредственно заинтересованными государствами. [пункт 10]

Нет специального положения в отношении вознаграждения, получаемого приезжими профессорами или учащимися, работающими по найму с целью приобретения практического опыта. Многие конвенции содержат те или иные правила, регулирующие такие ситуации, главной целью которых является стимулирование культурных связей посредством предоставления ограниченного освобождения от налога. Иногда освобождение от налога уже предусматривается во внутреннем налоговом законодательстве. Отсутствие специальных норм не следует толковать как препятствие для включения таких норм в двусторонние конвенции, если стороны сочтут это желательным». [пункт 11]

2. Хотя статьи 14, 15, 19 и 23 могут быть в целом достаточными для избежания двойного налогообложения приезжих преподавателей, некоторые страны могут пожелать включить статью о приезжих преподавателях в свои договоры. Более подробно этот вопрос рассматривается в пунктах 11–13 комментария к Статье 20.

Статья 16

ДИРЕКТОРСКОЕ ВОЗНАГРАЖДЕНИЕ И ВОЗНАГРАЖДЕНИЕ ВЫСШИХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ

1. Пункт 1 Статьи 16 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит Статью 16 Типовой конвенции ОЭСР.

2. Поскольку пункт 1 Статьи 16 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций полностью воспроизводит Статью 16 Типовой конвенции ОЭСР, соответственно сохраняет силу комментарий к этой последней статье, который гласит следующее:

«Данная статья касается вознаграждения, которое получает резидент одного из Договаривающихся государств, будь то физическое или юридическое лицо, в качестве члена совета директоров компании, являющейся резидентом другого Договаривающегося государства. Поскольку иногда бывает трудно определить,

где именно выполняются обязанности, положение относится к обязанностям, выполняемым в государстве постоянного местопребывания компании. [пункт 1]

Страны-члены в целом понимают термин “вознаграждение и другие аналогичные платежи” как включающий платежи в натуральной форме, полученные лицом в его качестве члена совета директоров компании (например, пользование жильем или автомобилем, страхование здоровья или жизни и членство в клубе). [пункт 1.1]

Член совета директоров компании часто выполняет и другие функции в компании, в частности как простой служащий, советник, консультант и т. д. Ясно, что эта статья не распространяется на вознаграждение, выплачиваемое такому лицу за выполнение этих других функций. [пункт 2] [Это положение не предусмотрено в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.]

В некоторых странах существуют органы компании с функциями, аналогичными совету директоров. Договаривающиеся государства вправе включить такие органы компании в своих двусторонних конвенциях в положение, соответствующее Статье 16». [пункт 3]

3. Статья 16 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций содержит еще один пункт, не предусмотренный в Типовой конвенции ОЭСР, который касается вознаграждения высших должностных лиц компаний.

4. Группа экспертов приняла решение, что если высшую руководящую должность в компании, являющейся резидентом одного из Договаривающихся государств, занимает резидент другого Договаривающегося государства, то вознаграждение, выплачиваемое такому должностному лицу, регулируется теми же принципами, что и директорское вознаграждение. Термин «высшая руководящая должность» относится к небольшой группе должностей, которые связаны с главной ответственностью за общее руководство делами компании, помимо работы директоров. Этот термин распространяется на лицо, выступающее и в качестве директора, и в качестве руководителя высшего звена.

Статья 17

АРТИСТЫ И СПОРТСМЕНЫ

1. Статья 17 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит Статью 17 Типовой конвенции ОЭСР с одним изменением. Вместо слова «sportsman», употребляемого в Типовой конвенции ОЭСР (заменившего слово «athlete», употребляемого ранее и в Типовой конвенции ООН, и в Типовой конвенции ОЭСР), решено использовать нейтральное в гендерном отношении слово «sportsperson», за которым в пункте 1 в отличие от термина «представитель исполнительского искусства» не следует перечисление примеров, но которое, тем не менее, также толкуется широко в соответствии с духом и целями этой статьи.

2. Комментарий к Статье 17 Типовой конвенции ОЭСР гласит следующее:

> «Пункт 1 предусматривает, что артисты и спортсмены, являющиеся резидентами одного из Договаривающихся государств, могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, где их личная деятельность осуществляется как на самостоятельной основе, так и по найму. Это положение является исключением из правил, содержащихся в Статье 14 и в пункте 2 Статьи 15, соответственно. [пункт 1]
>
> Это положение дает возможность избежать практических трудностей, которые часто возникают при обложении налогами артистов и спортсменов, выступающих за рубежом. Более того, слишком строгие нормы могут в некоторых случаях помешать культурному обмену. Чтобы преодолеть эти трудности, заинтересованные государства могут по общему согласию ограничить применение пункта 1 только независимой деятельностью. Для этого достаточно внести поправку в текст статьи, с тем чтобы исключение относилось только к положениям Статьи 14. В таком случае артисты и спортсмены, выступающие за заработную плату или жалованье, автоматически подпадают под действие Статьи 15 и таким образом получают право на освобождение от налогов, предусмотренное в пункте 2 этой статьи. [пункт 2]
>
> Пункт 1 относится к артистам и спортсменам. Дать точное определение термину “артист” невозможно, но в пункте 1 содержатся примеры тех лиц, которые считаются артистами. Перечень этих примеров не следует считать исчерпывающим. С одной стороны, в термин “артист” явно входит артист театра, кино, деятель (в том числе бывший спортсмен), выступающий в коммерческой

телевизионной передаче. Эта статья может также применяться к доходу, полученному от деятельности политического, социального, религиозного или благотворительного характера, если в ней присутствует элемент развлечения. С другой стороны, она не распространяется на приезжего докладчика на конференции, либо административный или вспомогательный персонал (например, кинооператора, продюсера, кинорежиссера, хореографа, технический персонал, бригаду, сопровождающую поп-группу на гастролях, и т. д.). Между теми и другими остается неопределенная категория, которая нуждается в рассмотрении всех аспектов деятельности соответствующего лица. [пункт 3]

Физическое лицо может руководить представлением и участвовать в нем или может выступать как режиссер и продюсер телевизионной программы или фильма, одновременно играя в нем роль. В таких случаях необходимо рассмотреть, что именно делает это лицо в государстве, где происходит представление. Если его работа в этом государстве сводится в основном к выступлению, статья должна применяться ко всему доходу от этой деятельности, полученному в таком государстве. Однако, если исполнительский элемент составляет незначительную часть его деятельности в этом государстве, то весь доход выпадает из сферы применения статьи. В других случаях следует подразделить виды деятельности на части. [пункт 4]

Хотя термину “спортсмен” не дано точного определения, он не ограничивается участниками традиционных спортивных мероприятий (например, бегунами, прыгунами, пловцами). Он также включает, в частности, игроков в гольф, наездников, футболистов, игроков в крикет и теннисистов, а также гонщиков. [пункт 5]

Статья также применяется к доходу от другой деятельности, которая обычно считается имеющей развлекательный характер, в частности от соревнований по игре на бильярде, в бридж и от шахматных турниров. [пункт 6]

Доход, полученный импресарио и т. д. за организацию выступлений артиста или спортсмена, выходит за рамки настоящей статьи, но, несомненно, под ее действие подпадает любой доход, который они получают от имени артиста или спортсмена. [пункт 7]

Пункт 1 применяется к доходу, прямо или косвенно полученному конкретным артистом или спортсменом. В некоторых случаях доход не выплачивается непосредственно этому лицу, либо его импресарио или агенту. Например, участник оркестра

может получать заработную плату, а не гонорар за каждое отдельное выступление: Договаривающееся государство, где происходит выступление, имеет право в соответствии с пунктом 1 облагать налогом ту долю заработной платы музыканта, которая относится к такому выступлению. Аналогичным образом, если артист или спортсмен работает по найму, например, в компании, состоящей из одного лица, то государство, в котором происходит выступление, может обложить налогом соответствующую долю любого выплаченного ему вознаграждения. Кроме того, если во внутреннем законодательстве этого государства "не принимаются во внимание" такие юридические субъекты и доход считается начисленным непосредственно физическому лицу, то пункт 1 позволяет этому государству обложить налогом доход от выступлений на его территории, начисленный юридическому лицу в пользу физического лица, даже если доход не выплачен фактически как вознаграждение физическому лицу.[пункт 8]

Помимо гонорара за фактическое выступление, артисты и спортсмены часто получают доход в виде роялти, либо спонсорской помощи или гонорара за рекламу. В целом, если нет прямой связи между доходом и публичным выступлением исполнителя в соответствующей стране, применяются другие статьи. Роялти за использование права на интеллектуальную собственность, как правило, регулируются Статьей 12, а не Статьей 17 (ср. пункт 18 комментария к Статье 12), но в целом гонорар за рекламу и спонсорская помощь выходят за рамки Статьи 12. Статья 17 применяется к доходу от участия в рекламе и спонсорской помощи и т. д., который прямо или косвенно связан с деятельностью и выступлением в данном государстве. Аналогичный доход, который не может быть отнесен к таким деятельности и выступлениям, подпадает под применение стандартных норм, содержащихся в Статье 14 или Статье 15, в зависимости от ситуации. Выплаты, полученные в случае отмены представления, также выходят за рамки Статьи 17 и подпадают под действие статей 7, 14 или 15, в зависимости от ситуации. [пункт 9]

В данной статье ничего не говорится о том, как следует исчислять такой доход. Размер каких-либо вычетов за понесенные расходы определяется внутренним законодательством Договаривающегося государства. В этом вопросе внутреннее законодательство разных стран отличается одно от другого, и в некоторых случаях предусматривается налогообложение у источника по низкой ставке на основе валовой суммы, выплаченной артистам и спортсменам. Такие нормы могут также применяться к доходу,

выплаченному группам или корпоративным командам, труппам и т. д. [пункт 10]

Пункт 1 данной статьи касается дохода, полученного отдельными артистами и спортсменами от своей личной деятельности. Пункт 2 регулирует ситуации, когда доход от их деятельности начисляется другим лицам. Если доход представителя исполнительского искусства или спортсмена начисляется другому лицу, а государство источника не имеет предусмотренного в законе права не принимать во внимание лицо, получающее доход, с целью обложения этого дохода как дохода исполнителя, то пункт 2 предусматривает, что доля дохода, которая не может быть обложена налогом с исполнителя, может быть обложена налогом с лица, получающего вознаграждение. Если лицо, получающее доход, представляет собой предприятие, то налог может взиматься страной источника, даже если этот доход не относится к постоянному представительству в этой стране. Если лицо, получающее доход, является физическим лицом, то доход может облагаться налогом даже при отсутствии постоянной базы. Но это происходит не всегда. Существуют три основные ситуации подобного рода.

a) Первая ситуация заключается в том, что управляющая компания получает доход за выступление, например, группы спортсменов (которая сама по себе не является юридическим лицом).

b) Вторая ситуация возникает, когда команда, труппа, оркестр и т. д. является юридическим лицом. Доход за выступления может быть выплачен этому юридическому лицу. Отдельные члены группы, оркестра и т. д. подлежат налогообложению в соответствии с пунктом 1 в государстве, где было дано представление, с любого вознаграждения (или начисленного им дохода), полученного в качестве участников представления; однако, если членам группы выплачивается периодическое фиксированное вознаграждение и трудно выделить долю в таком доходе, относящуюся к конкретному выступлению, страны-члены могут принять решение, в многостороннем или двустороннем порядке, не облагать его налогом. Элемент прибыли, начисленной за выступление юридическому лицу, подлежит налогообложению в соответствии с пунктом 2.

c) Третья ситуация связана с некоторыми способами ухода от налогов в тех случаях, когда вознаграждение за выступление артиста или спортсмена выплачивается не самому

артисту или спортсмену, а другому лицу, например, так называемой артистической компании, таким образом, что доход не облагается налогом в государстве, где осуществляется деятельность, ни как доход от личных услуг артиста или спортсмена, ни как прибыль предприятия из-за отсутствия постоянного представительства. Некоторые страны в своем внутреннем законодательстве не принимают во внимание такие схемы и рассматривают доход как полученный артистом или спортсменом; в таком случае пункт 1 позволяет им облагать налогом доход, полученный от деятельности на их территории. Другие страны не могут сделать этого. Если выступление происходит в такой стране, то пункт 2 позволяет ей обложить налогом прибыль, полученную с дохода артиста или спортсмена предприятием. Однако может оказаться, что внутреннее законодательство некоторых государств не позволяет им применять такое положение. Эти государства могут согласовать другие решения или не включать пункт 2 в свои двусторонние конвенции. [пункт 11]

Если в случаях, предусмотренных в пунктах 1 и 2, в целях избежания двойного налогообложения государство постоянного местопребывания лица, получающего доход, применяет метод освобождения от налогов, то это государство не может обложить налогом такой доход, даже если государство, где осуществляется деятельность, не сможет воспользоваться своим правом на налогообложение. Поэтому подразумевается, что в таких случаях следует использовать метод зачета налогов. Такого же результата можно добиться, предусмотрев производное право на налогообложение для государства постоянного местопребывания лица, получающего доход, если государство, где осуществляется деятельность, не может воспользоваться правом, которое оно имеет согласно пунктами 1 и 2. Договаривающиеся государства могут по своему усмотрению выбрать любой из этих методов, чтобы гарантировать невозможность избежать налогообложения. [пункт 12]

Как правило, Статья 17 применяется, когда артист или спортсмен работает по найму на правительство и получает доход от этого правительства... Некоторые конвенции содержат положения, исключающие из сферы применения Статьи 17 артистов и спортсменов, работающих в организациях, которые субсидируются из государственных средств. [пункт 13]

Некоторые страны могут посчитать целесообразным исключить из сферы действия статьи мероприятия, финансируемые за

счет государственных средств. Такие страны могут включить положение об этом, но освобождение от налогов должно базироваться на поддающихся четкому определению и объективных критериях, чтобы обеспечить предоставление такого освобождения только в предусмотренных случаях. Такое положение может выглядеть следующим образом:

> "Положения пунктов 1 и 2 не применяются к доходу, полученному от деятельности артистов или спортсменов, осуществляемой в одном из Договаривающихся государств, если их поездка в это государство полностью или по большей части финансируется за счет государственных средств одного или обоих Договаривающихся государств, их административно-территориальных образований или местных органов власти. В таком случае доход облагается налогом только в том Договаривающемся государстве, где постоянно проживает этот артист или спортсмен"». [пункт 14]

3. Некоторые члены Группы отметили, что примеры, приведенные в комментарии к пункту 2 Статьи 17 Типовой конвенции ОЭСР, не следует трактовать как ограничение сферы применения налогообложения только теми доходами, которые упомянуты в этом комментарии. На самом деле формулировка комментария позволяет взимать налог с предприятия в другом Договаривающемся государстве с теми же ограничениями, что и предусмотренные в отношении артистов или спортсменов, постоянно проживающих в одном из Договаривающихся государств и осуществляющих деятельность в другом Договаривающемся государстве.

4. С другой стороны, члены Группы выразили мнение о том, что некоторые страны могут пожелать сузить сферу применения пункта 2.

Статья 18

ПЕНСИИ И ВЫПЛАТЫ ПО СОЦИАЛЬНОМУ СТРАХОВАНИЮ

A. *Общие соображения*

1. Для Статьи 18 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций даются два альтернативных варианта — Статья 18A и Статья 18B. Статья 18A, как и Статья 18 Типовой конвенции ОЭСР, предоставляет стране постоянного местопребывания исключительное право облагать налогом пенсии и другие аналогичные выплаты, но отличается от

статьи Конвенции ОЭСР в том, что дает стране источника исключительное право налогообложения, если соответствующие выплаты произведены в рамках государственной программы, являющейся частью системы социального страхования этого государства, его административно-территориального образования или местных органов власти. Статья 18B предусматривает разделение между страной постоянного местопребывания и страной источника права на налогообложение пенсий и других аналогичных выплат, когда соответствующие выплаты произведены не в рамках государственной программы, являющейся частью системы социального страхования государства, его административно-территориального образования или местных органов власти. В последнем случае право на налогообложение принадлежит только стране источника.

2. Некоторые члены Группы отметили, что ряд стран выразили желание иметь возможность вести переговоры по вопросу о том, должна ли страна постоянного местопребывания иметь право взимать с резидентов налог на выплаты по социальному страхованию.

B. *Комментарий к двум альтернативным вариантам Статьи* 18

Комментарий к пунктам Статьи 18A

Пункт 1

3. Поскольку Статья 18A воспроизводит в своем первом пункте текст Статьи 18 Типовой конвенции ОЭСР, комментарий к этой последней статье остается в силе. Однако, поскольку Типовая конвенция Организации Объединенных Наций содержит в пункте 2 отдельную норму, касающуюся пособий по социальному страхованию, обсуждение в комментарии к Конвенции ОЭСР вопроса о пособиях по социальному страхованию переносится в данном комментарии в обсуждение пункта 2. Комментарий ОЭСР гласит:

> «В соответствии с данной статьей пенсии, выплачиваемые в порядке компенсации за личную трудовую деятельность, облагаются налогом только в государстве постоянного проживания получателя. Это положение также распространяется на пенсии вдов и сирот и другие аналогичные выплаты, такие как ежегодная рента, выплачиваемая в порядке компенсации за трудовую деятельность в прошлом. Оно также применяется к пенсиям в порядке компенсации за услуги, оказанные государству, его ад-

министративно-территориальному образованию или местным органам власти, на которые не распространяются положения пункта 2 Статьи 19. [пункт 1]

Режим, предусмотренный в налоговом законодательстве... стран в отношении сумм, выплачиваемых служащему по прекращении его найма, весьма разнообразен. Некоторые государства рассматривают такую выплату как пенсию — частную или государственную, в зависимости от ситуации, — выплаченную одной суммой. В таком случае было бы естественно рассматривать этот доход как подпадающий под действие Статьи 18 или Статьи 19. В налоговом законодательстве других государств такая выплата считается окончательным вознаграждением за выполненную работу. В таком случае она, естественно, должна регулироваться Статьей 15 или Статьей 19, в зависимости от ситуации. Третьи государства рассматривают такую выплату как премию, которая не подлежит налогообложению по их законам о подоходном налоге, но может стать объектом обложения налогом на дарение или аналогичным налогом. Достичь общего согласия в отношении налогового режима выплат такого рода в рамках Типовой конвенции оказалось невозможным. Если вопрос о налогообложении таких выплат возникнет между Договаривающимися государствами, он должен быть решен на основе положений Статьи 25». [пункт 3]

Пункт 2

4. Этот пункт предоставляет стране источника исключительное право облагать налогом выплачиваемые пенсии и другие платежи, производимые в рамках государственной программы, являющейся частью системы социального страхования государства, его административно-территориального образования или местных органов власти. Как следует из пункта 2 комментария ОЭСР, процитированного ниже, в Комитете ОЭСР по бюджетно-налоговым вопросам не удалось достичь консенсуса в отношении включения в текст Статьи 18 такого исключительного права. Предоставление стране источника исключительного права облагать налогом выплачиваемые пенсии и другие платежи, производимые в рамках государственной программы, являющейся частью системы социального страхования, обусловливается тем, что соответствующие платежи полностью или в значительной степени финансируются за счет налоговых поступлений страны источника. Это относится к ситуации, когда будущие получатели таких платежей не делают взносов или когда обязательные сбережения за счет взносов в рамках программы социального

страхования должны быть дополнены из налоговых поступлений страны источника. Однако такая ситуация возникает не всегда, если система социального страхования функционирует на основе принципа капитализации, а не принципа распределения. Комментарий ОЭСР гласит следующее:

> «Некоторые государства рассматривают пенсии, выплачиваемые в рамках государственной программы, являющейся частью системы социального страхования, как аналог государственных пенсий. Исходя из этого, такие государства утверждают, что государство источника, то есть государство, из которого выплачивается пенсия, должно иметь право на налогообложение таких пенсий. Многие конвенции, заключенные этими государствами, содержат соответствующие положения, иногда включая также другие платежи, производимые в соответствии с законодательством о социальном страховании государства источника. Примерами таких выплат являются пособия по болезни, пособия по безработице и пособия в связи с производственной травмой. Договаривающиеся государства, которые придерживаются такой позиции, могут договориться в двустороннем порядке о внесении в эту статью дополнительного пункта о предоставлении государству источника права облагать налогом платежи, производимые в соответствии с его законодательством о социальном страховании. Такой пункт может быть сформулирован следующим образом:
>
> > “Независимо от положений пункта 1, пенсии и другие платежи, производимые в соответствии с законодательством о социальном страховании Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом государстве”.
>
> Если государство, в котором постоянно проживает получатель таких платежей, придерживается метода освобождения от налога, то платежи подлежат налогообложению только в государстве источника, тогда как государства, использующие метод зачета налога, могут облагать налогом эти платежи и предоставлять зачет в отношении налога, уплаченного в государстве источника. Однако некоторые государства, использующие метод зачета налога как общий метод в заключенных ими конвенциях, могут посчитать, что государство источника должно иметь исключительное право на налогообложение таких платежей. Тогда такие государства вставляют слова “подлежит налогообложению только” вместо слов “могут облагаться налогом” в вышеприведенном проекте положения». [пункт 2]

5. Группа экспертов предположила, что положения пункта 2 Статьи 18 (вариант А) и пункта 3 Статьи 18 (вариант В) могут потребовать внесения поправок для регулирования последствий приватизации систем социального страхования.

6. По состоянию на 1999 год ни в одном из текстов договоров не было положения, четко регулирующего вопрос о приватизации систем социального страхования. Правда, в некоторых договорах право облагать налогом платежи по социальному страхованию предоставляется государству постоянного проживания, а не государству источника, хотя это и не решает вышеупомянутой проблемы.

7. Приватизированные системы социального страхования существуют в ряде стран Латинской Америки и Восточной Европы. Пока еще не возникало проблем с двойным налогообложением вследствие введения приватизированных систем социального страхования. Этот вопрос находится в стадии изучения, и результаты исследования будут должным образом доведены до сведения Группы экспертов.

Комментарий к пунктам Статьи 18B

8. В процессе обсуждения ряд членов Группы экспертов из развивающихся стран высказали мнение о том, что пенсии не должны облагаться налогом исключительно в стране постоянного проживания получателя. Они отметили, что, поскольку пенсии являются, по существу, отсроченной компенсацией за услуги, предоставленные в стране источника, они должны облагаться налогом у источника как обычный доход от работы по найму. Кроме того, они считают, что поток пенсий между некоторыми развитыми и развивающимися странами не является одинаковым в обоих направлениях, а в некоторых случаях представляет собой довольно существенный чистый отток из развивающихся стран. Некоторые члены Группы заявили, что выступают за налогообложение пенсий исключительно у источника, но хотели бы предоставить освобождение от налогообложения у источника для сумм, эквивалентных размеру персонального освобождения в стране источника. Другие члены Группы в целом придерживаются мнения о том, что пенсии должны облагаться налогом только в стране постоянного проживания получателя. Они считают, что, поскольку соответствующие суммы, как правило, не являются значительными, страны не понесут заметного ущерба, если согласятся на налогообложение в стране постоянного проживания. Эти члены Группы также отметили, что страна постоянного проживания, вероятно, может лучше, чем страна источника, соизмерить свое налогообложение пенсий с платежеспособностью налогоплательщика.

9. Был поднят вопрос о том, как облагать налогом пенсионные выплаты в случае, когда служащие выполняли свои обязанности последовательно в нескольких разных странах, что весьма типично для служащих транснациональных корпораций. Если облагать налогом таких служащих в каждой юрисдикции, где они зарабатывали себе на пенсию, то каждая пенсионная выплата может стать налогооблагаемой в нескольких юрисдикциях. Было также отмечено, что для главной конторы компании будет очень трудно распределить каждую такую пенсию между различными странами, в которых работал пенсионер в течение службы по найму. Поэтому была достигнута общая договоренность, что налогообложение пенсии у источника следует толковать как налогообложение в том месте, откуда исходят пенсионные выплаты, а не там, где выполнялась работа.

Пункт 1

10. Этот пункт, признавая право страны постоянного проживания на налогообложение пенсий и других аналогичных выплат, оставляет возможность предоставления права налогообложения при некоторых условиях, изложенных в пункте 2, также стране источника.

Пункт 2

11. Как отмечалось выше, страна источника может иметь возможность взимать налог, но только если соответствующие выплаты производятся резидентом этой страны или расположенным в ней постоянным представительством.

Пункт 3

12. Поскольку пункт 3 Статьи 18B идентичен пункту 2 Статьи 18A, комментарий к последнему (см. выше) полностью относится и к первому.

13. В Типовой конвенции ОЭСР в пунктах 4–37 комментария к Статье 18 рассматривается вопрос о налоговом режиме взносов в иностранные пенсионные программы. Некоторые члены Группы экспертов отметили, что включение этих пунктов в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций, посвященную данному вопросу, стало бы мощным позитивным импульсом для потенциальных инвесторов в стране. Признание пенсионных взносов в программы других стран также будет стимулировать перемещение персонала в зарубежные страны. Поэтому

было сочтено важным воспроизвести пункты 4–37 комментария ОЭСР в следующем виде:

Налоговый режим взносов
в иностранные пенсионные программы

А. *Общие замечания*

«Особенностью многонациональных корпораций является то, что их персонал, как ожидается, время от времени будет работать за пределами страны местожительства. Условия службы, на которых персонал направляется на работу в другие страны, имеют очень важное значение как для работодателя, так и для служащего. Одним из таких условий является пенсионное обеспечение конкретного сотрудника. [пункт 4]

Служащие, направляемые на работу за границу, часто хотят по-прежнему вносить взносы в пенсионную программу в стране местожительства в период пребывания в другой стране. Это вызвано тем, что переход в другую программу может привести к утрате прав и льгот, а также связано со многими практическими трудностями, которые могут возникнуть в результате оформления пенсионного обеспечения в нескольких странах. [пункт 5]

Налоговый режим, предоставляемый пенсионным взносам служащих, которые направляются на работу за пределы своей страны местожительства, отличается в разных странах и зависит от личных обстоятельств. До назначения на работу за рубежом служащие, как правило, получают налоговую льготу в счет пенсионных взносов в стране местожительства. После назначения за границу служащие в некоторых случаях по-прежнему сохраняют право на эту льготу. Например, если физическое лицо остается резидентом и полностью облагается налогом в стране местожительства, пенсионные взносы в программу, предусмотренную в этой стране, как правило, по-прежнему подлежат налоговой льготе. Но зачастую взносы, выплаченные в стране местожительства лицом, назначенным на работу за границей, не подпадают под действие льготы ни в стране местожительства, ни в стране пребывания. В таком случае сохранение участия в пенсионной программе в стране местожительства во время зарубежной командировки обходится дорого, если не запретительно дорого. Пункт 11, ниже, содержит положение, которое страны-члены могут по своему усмотрению включить в двусторонние договоры, чтобы обеспечить льготу в отношении пенсионных взносов служащих, направленных на работу за границу. [пункт 6]

Однако некоторые страны-члены, возможно, не считают, что решить эту проблему можно с помощью договорного положения, предпочитая, в частности, внести поправку в пенсионную программу с целью обеспечения вычета с взносов в государстве пребывания. Другие страны могут выступать против включения такого положения в договор, если внутреннее законодательство допускает вычеты только в отношении взносов, выплаченных резидентами. В таких случаях можно включить предлагаемое положение в двусторонний договор. [пункт 7]

Предлагаемое положение само по себе не регулирует взносы, внесенные в программу социального страхования (общую государственную пенсионную программу, зависящую от внесенных взносов, независимо от того, внесли ли такие взносы сами служащие), поскольку право или обязательство участвовать в программе социального страхования является прежде всего вопросом, регулируемым законодательством о социальном страховании, а не налоговым законодательством. Многие страны-члены заключили двусторонние соглашения об объединении социального страхования, которые могут помочь избежать проблемы, связанной со взносами в программы социального страхования. Данное положение не содержит норм, касающихся вычета работодателем пенсионных взносов в отношении служащих, работающих за границей, или режима дохода, начисленного в рамках программы. Все эти вопросы могут быть урегулированы в ходе двусторонних переговоров. [пункт 8]

Это положение ограничивается налоговым режимом взносов в пенсионные программы, вносимых физическими лицами или от их имени, которые работают по найму в значении Статьи 15 за пределами страны местожительства. Оно не относится к взносам физических лиц, которые предоставляют услуги независимых подрядчиков в значении Статьи 14. Однако страны-члены могут договориться в ходе двусторонних переговоров о включении положения, которое распространялось бы на физических лиц, предоставляющих услуги в значении Статьи 14 и Статьи 15». [пункт 9]

B. *Цель положения*

«Цель этого положения заключается в том, чтобы в максимально возможной степени обеспечить такой налоговый режим взносов, внесенных в пенсионную программу в стране местожительства работающим за границей служащим, который не препятствовал бы принятию назначения на работу за рубежом.

Прежде всего, это положение направлено на установление общей равноценности пенсионных программ двух стран и, кроме того, на установление ограничений в отношении вычета взносов служащего на основе ограничений, предусмотренных в законодательстве обеих стран». [пункт 10]

C. *Предлагаемое положение*

«Ниже приводится текст предлагаемого положения, которое могло бы быть включено в двусторонние конвенции для решения вышеупомянутой проблемы:

a) Взносы, внесенные физическим лицом, которое предоставляет услуги по найму в Договаривающемся государстве, в пенсионную программу, созданную и признанную в целях налогообложения в другом Договаривающемся государстве, вычитаются в первом упомянутом государстве при определении налогооблагаемого дохода этого физического лица и рассматриваются в этом государстве так же и на тех же условиях и с теми же ограничениями, что и взносы, внесенные в пенсионную программу, которая признана в целях налогообложения в первом упомянутом государстве, при условии, что:

i) данное физическое лицо не являлось резидентом этого государства и вносило взносы в пенсионную программу непосредственно перед началом работы по найму в этом государстве; и

ii) пенсионная программа признана компетентным органом этого государства как в целом соответствующая пенсионной программе, признанной таковой в целях налогообложения этим государством.

b) В целях подпункта *a*:

i) термин “пенсионная программа” означает механизм, в котором участвует данное физическое лицо с целью обеспечения выплаты пособий после выхода на пенсию в связи с предоставлением услуг по найму, указанных в подпункте *a*; и

ii) пенсионная программа признается в целях налогообложения в государстве, если взносы в программу соответствуют требованиям для уменьшения налога в этом государстве. [пункт 11]

Подпункт *a* предлагаемого положения содержит характеристики и самого служащего, и взносов, к которым это положение применяется. Он также предусматривает принцип, согласно которому взносы, внесенные физическим лицом, предоставляющим услуги по найму в значении Статьи 15 в одном Договаривающемся государстве (государство пребывания), в определенную пенсионную программу в другом Договаривающемся государстве (государство местожительства), освобождаются от налогообложения в государстве пребывания на тех условиях и с теми же ограничениями, которые предусмотрены в отношении освобождения взносов в пенсионные программы государства пребывания. [пункт 12]

Скидка в счет взносов в пенсионную программу в стране местожительства на указанных условиях может быть предоставлена или в стране местожительства, то есть там, где осуществляется пенсионная программа, или в стране пребывания, где осуществляется экономическая деятельность, на основе которой производятся взносы в программу. [пункт 13]

Решение о предоставлении скидки в стране местожительства может оказаться неэффективным, поскольку служащий может не иметь налогооблагаемого дохода в этой стране или иметь небольшой такой доход. Поэтому из практических соображений было бы целесообразно предоставить скидку в стране пребывания, и именно такой вариант принят в предлагаемом положении. [пункт 14]

Указывая на характеристики служащего, подпункт *a* четко предусматривает, что для получения налоговой скидки в стране пребывания служащий не должен быть резидентом страны пребывания непосредственно перед приездом на работу. [пункт 15]

Однако подпункт *a* не ограничивает применение положения лишь командированными служащими, которые становятся резидентами в стране пребывания. Во многих случаях служащие, работающие за границей и остающиеся резидентами страны местожительства, по-прежнему соответствуют требованиям для предоставления там налоговой скидки, но это происходит не всегда. Поэтому предлагаемое положение применяется к нерезидентам, работающим в государстве пребывания, а также к командированным в государство пребывания, которые приобретают там статус резидента. В некоторых странах-членах внутреннее законодательство может ограничивать вычеты взносами, внесенными резидентами, и эти государства-члены могут пожелать ограни-

чить предлагаемое положение в соответствии с внутренним законодательством. Кроме того, государства, предусматривающие особый режим для нерезидентов (в частности, налогообложение по специальной низкой ставке), могут в процессе двусторонних переговоров договориться об ограничении применения этого положения только резидентами. [пункт 16]

Если физические лица временно перестают быть резидентами в стране пребывания, чтобы присоединиться к пенсионной программе в стране, предусматривающей более льготный режим, отдельные государства могут пожелать внести положение, которое предотвратило бы возможность злоупотреблений. Один из вариантов такого положения мог бы предусматривать условие наличия гражданства, что сможет исключить из предлагаемого положения лиц, являющихся гражданами страны пребывания. [пункт 17]

Поскольку нередко служащие направляются последовательно в различные страны, предлагаемое положение не ограничивается служащими, которые являются резидентами государства местожительства непосредственно до выполнения работы по найму в государстве пребывания. Положение распространяется на служащих, приезжающих в государство пребывания из третьей страны, поскольку оно ограничивается только служащими, которые не были резидентами страны пребывания до начала в ней работы по найму. Однако Статья 1 ограничивает сферу применения Конвенции резидентами одного или обоих Договаривающихся государств. Поэтому служащий, который не является резидентом ни государства пребывания, ни государства местожительства, где действует пенсионная программа, не подпадает под действие Конвенции между этими двумя государствами. [пункт 18]

Предлагаемое положение не ставит ограничений по продолжительности времени, в течение которого служащий может работать в государстве пребывания. Можно возразить, что, если служащий работает в государстве пребывания длительное время, это государство становится фактически страной его местожительства и положение более не должно применяться. На самом деле некоторые государства пребывания уже ограничили скидку на взносы в иностранные пенсионные программы служащих/работодателей случаями, когда командированные служащие присутствуют в этом государстве на временной основе. [пункт 19]

Кроме того, включение ограничения по сроку может помочь предотвратить возможные злоупотребления, указанные в пункте 17,

выше. В ходе двусторонних переговоров отдельные страны могут посчитать целесообразным включить ограничения по сроку, в течение которого служащий может работать по найму в государстве пребывания, по истечении которого скидки, предоставляемые в соответствии с предлагаемым положением, более не действуют. [пункт 20]

Перечисляя характеристики взносов, подпункт *b* предусматривает ряд условий. В нем ясно указано, что положение применяется только к тем взносам, которые физическое лицо вносит в пенсионную программу, учрежденную или признанную в целях налогообложения в государстве местожительства. Выражение "признанная в целях налогообложения" определено в подпункте *b* (ii) предлагаемого положения. [пункт 21]

Второе условие в отношении характера взносов состоит в том, что взносы должны быть внесены в программу государства местожительства, признанную компетентным органом государства пребывания как в целом соответствующую программе, признанной таковой в целях налогообложения в государстве пребывания. Это условие исходит из того, что только взносы в признанные программы могут удовлетворять требованиям для скидки в странах-членах. Разумеется, это ограничение не обязательно гарантирует эквивалентный налоговый режим в отношении взносов, выплачиваемых служащим во время работы за рубежом, и взносов, выплачиваемых во время работы в стране местожительства. Если нормы государства пребывания в отношении признания пенсионных программ более ограничительные, чем действующие в государстве местожительства, служащий может посчитать, что взносы в пенсионную программу государства его местожительства подпадают под менее благоприятный режим в период его работы в государстве пребывания, чем в период работы в государстве местожительства. [пункт 22]

Однако предоставление скидки в отношении взносов, которые, по крайней мере в широком смысле, не соответствуют признанным в данной стране программам, противоречило бы заявленной цели максимально возможного обеспечения эквивалентного налогового режима в отношении взносов служащих. Это означало бы, что размер льготы в государстве пребывания будет зависеть от законодательства в государстве местожительства. Кроме того, вряд ли можно оправдать различия в режиме в отношении служащих, работающих совместно, в зависимости от того, в какую пенсионную программу они вносят взносы — в

своей стране или за рубежом (и если за рубежом, то в зависимости от того, какая это страна). Ограничение применения предлагаемого положения программами, которые в целом соответствуют программам в стране пребывания, позволяет избежать таких трудностей. [пункт 23]

Предлагаемое положение четко указывает, что решить вопрос о том, соответствует ли программа в государстве местожительства признанным программам в государстве пребывания, должен компетентный орган государства пребывания. Отдельные государства могут в процессе двусторонних переговоров посчитать необходимым установить, каким образом компетентный орган будет толковать термин “в целом соответствующая”, например, насколько широко он толкуется и какие применяются критерии. [пункт 24]

Взносы, подпадающие под действие положения, ограничиваются выплатами в программы, в которые служащий вносил взносы до начала работы по найму в государстве пребывания. Это означает, что взносы в новые пенсионные программы, к которым служащий присоединяется во время работы в государстве пребывания, исключаются из действия предлагаемого положения. [пункт 25]

Однако признается, что могут потребоваться специальные правила для случаев, когда новые пенсионные программы заменяют предыдущие. Например, в некоторых странах-членах сложилась практика, при которой в случае приобретения компании-работодателя другой компанией действующая в компании пенсионная программа в отношении ее служащих прекращается и новым работодателем вводится другая программа. Поэтому в процессе двусторонних переговоров отдельные государства могут пожелать дополнить данное положение, с тем чтобы оно распространялось на такие субститутные программы. [пункт 26]

Подпункт *a* также предусматривает, какую скидку предоставляет государство пребывания, если характеристики служащего и взносов подпадают под условия положения. В целом скидка предоставляется таким образом, который соответствует порядку предоставления скидки в случае, если бы взносы вносились в программу, учрежденную в государстве пребывания. [пункт 27]

Разумеется, этот размер скидки не обязательно обеспечивает эквивалентный налоговый режим в отношении взносов, внесенных в период работы служащего за границей, и взносов, внесенных в

период его работы в стране местожительства. Здесь могут быть приведены те же соображения, что и в пунктах 22 и 23, выше. Однако размер скидки обеспечивает эквивалентный налоговый режим в отношении взносов, внесенных сослуживцами. Приведем следующий пример. Страна местожительства ограничивает размер скидки в счет пенсионных взносов 18 процентами дохода. Страна пребывания ограничивает размер скидки 20 процентами. Предлагаемое положение в пункте 11 требует, чтобы страна пребывания предоставила скидку в пределах 20 процентов, установленных в ее внутреннем законодательстве. Страны, которые пожелают воспользоваться ограничением, принятым в стране местожительства, должны будут внести поправку в соответствующую формулировку положения. [пункт 28]

Размер и способ предоставления скидки будут зависеть от внутреннего налогового режима пенсионных взносов, предусмотренного в государстве пребывания. Это, в частности, решит следующие вопросы: соответствуют ли такие взносы требованиям для применения скидки в полном объеме или только частично и следует ли предоставлять скидку как вычет при исчислении налогооблагаемого дохода (и если да, то какого именно дохода, например только дохода от работы по найму или от всего дохода) или как зачет налога. [пункт 29]

Получение направления на работу за рубежом может означать не только то, что взносы служащего в пенсионную программу в его стране местожительства перестают соответствовать требованиям для получения налоговой скидки. Это может также означать, что взносы в пенсионную программу, вносимые работодателем, рассматриваются в целях налогообложения как доход служащего. В некоторых странах-членах служащие облагаются налогом на взносы работодателя в местные программы на период работы в стране местожительства, в то время как в других странах эти взносы остаются освобожденными от налога. Поэтому положение ничего не говорит о налоговом режиме таких взносов, хотя страны-члены могут пожелать расширить действие предлагаемого положения в двусторонних договорах, с тем чтобы обеспечить взносам работодателей в контексте налоговых обязательств служащих такой же режим, который распространяется на такие взносы в местные программы. [пункт 30]

Подпункт *b* (i) дает определение пенсионной программе для целей подпункта *a*. Он проясняет, что для этих целей пенсионная программа рассматривается как механизм, в котором участвует

физическое лицо, вносящее платежи, для обеспечения выплат по уходе на пенсию. Эти выплаты должны осуществляться в отношении выполнения работы по найму в государстве пребывания. Все вышеперечисленные условия должны применяться к пенсионной программе, чтобы она могла удовлетворять требованиям для скидки согласно предлагаемому положению. [пункт 31]

Подпункт *b* (i) относится к участию физического лица в пенсионной программе для обеспечения выплат по уходе на пенсию. Это определение призвано гарантировать, чтобы часть взносов, внесенных для обеспечения выплат, которая не относится к регулярным пенсионным платежам по уходе на пенсию, в частности разовая выплата при уходе на пенсию, также подпадала под действие скидки, предусмотренной в данном положении. [пункт 32]

Прежде всего пенсионная программа определяется как “механизм”. Этот широкий термин употребляется с целью охвата различных форм пенсионных программ, которые могут существовать в отдельных странах-членах. [пункт 33]

Хотя подпункт *b* (i) указывает, что участвовать в этой программе должно физическое лицо, которое выполняет работу по найму в соответствии подпунктом *a*, личность получателя пенсионных выплат, обеспеченных участием в программе, не обозначается. Это сделано с целью обеспечить, чтобы часть взносов, которая пойдет на пенсионные выплаты по вдовцам и иждивенцам, также подпадала под действие скидки, предусмотренной в предлагаемом положении. [пункт 34]

В определении пенсионной программы не делается различия между пенсиями, выплачиваемыми из государственных профессиональных пенсионных программ, и пенсиями из аналогичных частных программ. И те и другие подпадают под сферу применения положения. Любые пенсии, такие как пенсии из общих государственных пенсионных программ, содержащихся на взносы, независимо от того, вносят ли эти взносы сами служащие, исключаются из сферы действия положения, поскольку физическое лицо не вносит взносы в такие программы для получения выплат, производимых в связи с предоставлением услуг по найму. [пункт 35]

Подпункт *b* (ii) более полно определяет выражение “признанная в целях налогообложения”. Поскольку цель положения заключается в обеспечении, насколько это возможно, равно благоприятного налогового режима для взносов, как если бы служащий был резидентом в своем государстве местожительства,

правильным представляется ограничить применение положения взносами, которые удовлетворяли бы требованиям для скидки, если бы служащий оставался в государстве местожительства. Для этой цели сфера применения положения ограничивается только такими взносами, которые соответствуют требованиям для налоговой скидки в этом государстве. [пункт 36]

Этот способ достижения одинакового режима предполагает, что во всех государствах-членах требованиям для скидки соответствуют только взносы в признанные пенсионные программы. Налоговый режим взносов в пенсионные программы, предусмотренный в системах налогообложения стран-членов, может отличаться от такого предположения. Признается, что в ходе двусторонних переговоров отдельные страны могут пожелать дать дополнительное определение соответствующим требованиям, предъявляемым к пенсионным программам, таким образом, чтобы оно согласовывалось с соответствующим внутренним законодательством сторон договора». [пункт 37]

Статья 19

ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЛУЖБА

1. В 1999 году в Статью 19 были внесены три изменения. Во-первых, был заменен заголовок Статьи 19 — вместо «Вознаграждение и пенсии за государственную службу» она стала называться «Государственная служба». Во-вторых, в пунктах 1 и 3 слово «вознаграждение» было заменено на выражение «заработная плата, жалованье и другое аналогичное вознаграждение». И в-третьих, в пункт 3 была вставлена ссылка на Статью 17. В результате Статья 19 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций теперь воспроизводит Статью 19 Типовой конвенции ОЭСР. Группа экспертов отметила, что, хотя положения статьи были в целом приемлемы для ее членов, некоторые развивающиеся страны могут в ходе двусторонних переговоров пожелать вставить указание на максимальную денежную сумму с учетом подпункта *b* пункта 2, который не позволяет Договаривающемуся государству облагать налогом пенсионные выплаты, производимые им резиденту или гражданину другого государства. Группа также считает, что некоторые развивающиеся страны могут предпочесть, чтобы выплаты, о которых идет речь в Статье 19, облагались налогом только в стране постоянного проживания получателя.

2. Поскольку Статья 19 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций включает все положения Статьи 19 Типовой конвенции ОЭСР, следующий комментарий к соответствующей статье ОЭСР сохраняет силу:

> «Данная статья применяется к заработной плате, жалованью и другому аналогичному вознаграждению за государственную службу. Аналогичные положения в предыдущих двусторонних конвенциях были приведены в соответствие с нормами международного этикета и взаимного уважения между суверенными государствами. Поэтому они были довольно ограниченными по сфере применения. Однако важность и сфера действия Статьи 19 возросли в силу того, что из-за роста государственного сектора во многих странах государственная деятельность за рубежом значительно расширилась… В соответствии с первоначальным вариантом пункта 1 Статьи 19 Проекта конвенции 1963 года выплачивающее государство имело право облагать налогом выплаты, производимые за услуги, оказанные этому государству, его административно-территориальному образованию или местным органам власти. Употреблялось выражение “может облагать налогом”, и это не означало исключительного права на налогообложение. [пункт 1]
>
> ... Подпункты *a* пунктов 1 и 2 базировались на принципе, что выплачивающее государство имеет исключительное право на налогообложение выплат. Таким образом страны, использующие метод зачета налога как общий метод избежания двойного налогообложения в своих конвенциях, обязаны, в качестве исключения из этого метода, освободить от налога такие выплаты своим резидентам, которые регулируются пунктами 1 и 2. Если оба Договаривающихся государства применяют метод освобождения для избежания двойного налогообложения, они могут по-прежнему употреблять выражение “может облагаться налогом” вместо выражения “подлежит налогообложению только”. Разумеется, для таких стран эффект будет одним и тем же, независимо от того, какие будут употреблены выражения. Предполагается, что выражение “подлежит налогообложению только” не мешает Договаривающемуся государству учитывать доход, освобожденный в соответствии с подпунктами *a* пунктов 1 и 2, при определении ставки налога, применимой к доходу, полученному его резидентами из других источников. Принцип предоставления исключительного права на налогообложение выплачивающему государству содержится в столь многих из действующих конвенций между странами — членами ОЭСР, что его уже можно назвать международно

признанным. Этот принцип также соответствует концепции международного этикета, которая лежит в основе статьи, и положениям Венских конвенций о дипломатических сношениях и консульских сношениях. Однако следует заметить, что статья не призвана ограничивать действие любых норм, вытекающих из международного права в случае дипломатических миссий и консульских работников (ср. Статью 27), а регулирует случаи, не охватываемые этими нормами. [пункт 2]

В 1994 году в пункт 1 была внесена еще одна поправка, заменяющая термин “вознаграждение” словами “заработная плата, жалованье и другое аналогичное вознаграждение”. Эта поправка была призвана уточнить сферу действия статьи, которая применяется только к государственным служащим и лицам, получающим пенсии за прошлую работу по найму на государство, а не к лицам, оказывающим услуги независимых подрядчиков государству или получающим пенсии в связи с такими услугами. [пункт 2.1]

Страны-члены в целом понимают выражение “заработная плата, жалованье и другое аналогичное вознаграждение.., выплачиваемые” как включающее выплаты в натуральной форме, полученные за услуги, оказываемые государству, его административно-территориальному образованию или местным органам власти (например, пользование жильем или автомобилем, страхование здоровья или жизни и членство в клубе). [пункт 2.2]

Положения статьи применяются к выплатам, производимым не только государством, его административно-территориальным образованием или местным органом власти (штатами, регионами, провинциями, департаментами, кантонами, округами, городскими районами, муниципалитетами или группами муниципалитетов и т. д.). [пункт 3]

Исключение из принципа предоставления исключительного права на налогообложение выплачивающему государству содержится в подпункте *b* пункта 1. Его следует рассматривать на основе того, что в соответствии с вышеупомянутыми Венскими конвенциями получающее государство может облагать налогом вознаграждение, выплачиваемое определенным категориям сотрудников иностранных дипломатических миссий и консульских работников, которые являются постоянными резидентами или гражданами этого государства. С учетом того, что пенсии, выплачиваемые ушедшим в отставку государственным служащим, должны иметь такой же налоговый режим, как и заработная плата или жалованье, выплачиваемые этим служащим во время их

работы, исключение, аналогичное предусмотренному в подпункте пункта 1, включено также в подпункт *b* пункта 2, касающегося пенсий. Поскольку условие, установленное в подпункте *b* (ii) пункта 1, не может действовать в отношении пенсионера, единственным условием для права получающего государства облагать налогом пенсию является то, что пенсионер должен быть его резидентом или гражданином. Следует отметить, что выражение "за счет созданных ими фондов", употребляемое в подпункте *a* пункта 2, распространяется на ситуации, когда пенсия выплачивается не непосредственно государством, его административно-территориальным образованием или местным органом власти, а из созданных ими отдельных фондов. [пункт 4]

Согласно Статье 19 Проекта конвенции 1963 года услуги, оказываемые государству, его административно-территориальному образованию или местным органам власти, должны предоставляться "при выполнении функций государственного характера". Это выражение было изъято из Типовой конвенции 1977 года. Однако некоторые страны — члены ОЭСР считали, что это изъятие приведет к расширению сферы применения статьи. Договаривающиеся государства, которые придерживаются такого мнения и считают такое расширение нежелательным, могут по-прежнему использовать, лучше с уточнением, выражение "при выполнении функций государственного характера" в своих двусторонних конвенциях. [пункт 5]

Пункты 1 и 2 не применяются, если услуги выполняются в связи с предпринимательской деятельностью, осуществляемой государством, одним из его административно-территориальных образований или местных органов власти, которые выплачивают заработную плату или другое аналогичное вознаграждение либо пенсии. В таких случаях действуют обычные нормы: Статья 15 в отношении заработной платы и жалованья, Статья 16 в отношении директорского вознаграждения и других аналогичных выплат, Статья 17 в отношении артистов и спортсменов и Статья 18 в отношении пенсий. Договаривающиеся государства, которые по конкретным причинам пожелают обойтись без пункта 3 в своих двусторонних конвенциях, могут сделать это, указав в пунктах 1 и 2 также услуги, предоставляемые в связи с предпринимательской деятельностью. С учетом специфических функций, выполняемых некоторыми государственными органами, например государственным железнодорожным ведомством, почтовой службой, государственными театрами и т. д., Договаривающиеся государства, которые пожелают сохранить пункт 3, могут в ходе двусто-

ронних переговоров договориться о включении в положения пунктов 1 и 2 вознаграждения, выплачиваемого такими органами, даже если можно сказать, что они осуществляют предпринимательскую деятельность». [пункт 6]

3. Группа экспертов намеревалась обеспечить, чтобы все пенсии, выплачиваемые в связи с услугами, которые оказываются Договаривающемуся государству, его административно-территориальному образованию или местным органам власти, были предметом регулирования Статьи 19, даже если они выплачиваются в рамках системы социального страхования одного из государств. В большинстве случаев режим будет одинаковым, независимо от того, какая статья — 18 или 19 — распространяется на такие выплаты. Однако в случаях, предусмотренных в подпункте *b* пункта 2 Статьи 19 — когда получатель является и резидентом, и гражданином другого Договаривающегося государства, — режим будет разным. Согласно Статье 19 пенсии за государственную службу, получаемые такими физическими лицами, облагаются налогом только в стране постоянного проживания. Если бы они подпадали под Статью 18, они облагались бы налогом только в стране источника. Цель этого пункта заключается в том, чтобы указать, что пенсия за государственную службу, выплаченная одной страной, даже в рамках ее системы социального страхования, резиденту другой страны, который является и гражданином этой другой страны, облагается налогом только в последней стране.

4. Предлагалось дать комментарии по вопросу о налоговом режиме правительства, оплачивающего расходы артистов, являющихся резидентами одного Договаривающегося государства и выступающих в другом Договаривающемся государстве. Однако было сочтено, что Договаривающиеся государства по своему желанию могут обсудить этот вопрос в ходе двусторонних переговоров. В связи с этим дается ссылка на комментарии к Статье 17.

Статья 20

Учащиеся

1. В настоящей редакции Статья 20 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит Статью 20 Типовой конвенции ОЭСР. В 1999 году был изъят пункт 2, содержащий положения о грантах и стипендиях, а также о вознаграждении за работу по найму, которые не предусмотрены в пункте 1.

2. Поскольку Статья 20 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит Статью 20 Типовой конвенции ОЭСР, сохраняет силу следующий комментарий к последней статье:

> «Норма, установленная в данной статье, касается определенных платежей, получаемых учащимися или стажерами с целью оплаты проживания, обучения или профессиональной подготовки. Все такие платежи, получаемые из источников, находящихся за пределами государства, в котором пребывает соответствующий учащийся или стажер, освобождаются в этом государстве от налогов. [пункт 1]
>
> Слово “накануне” ясно указывает на то, что статья не распространяется на лицо, которое было резидентом одного Договаривающегося государства, но затем стало постоянно проживать в третьем государстве до прибытия в другое Договаривающееся государство». [пункт 2]

3. Вопрос о необходимости изъятия пункта 2 Статьи 20 из Типовой конвенции Организации Объединенных Наций некоторое время обсуждался Группой экспертов. В связи с этим представляется уместным воспроизвести пункты 25–29 Доклада Специальной группы экспертов по международному сотрудничеству в области налогообложения о работе его седьмого совещания, проведенного в декабре 1995 года (ST/ESA/250):

> «На своем совещании, состоявшемся в июле 1995 года, Руководящий комитет рекомендовал Группе рассмотреть вопрос об изъятии из Типовой конвенции пункта 2 Статьи 20, который предусматривает, что если приезжий учащийся имеет доход, не освобожденный согласно пункту 1 от налогообложения в стране прибытия, то при налогообложении неосвобожденного дохода учащемуся должно быть дано право на такое же освобождение, льготы и скидки, которые предоставляются резидентам этой страны. [пункт 25]

Один из участников настаивал на сохранении этого положения, поскольку оно позволяет облагать налогами приезжих учащихся в том же порядке, что и учащихся-резидентов. Другой участник возразил, что такой паритет иногда оказывается неполным, так как учащийся-резидент облагается налогом на весь доход, а приезжий учащийся только на доход из источников в стране пребывания. [пункт 26]

Сторонник изъятия указанного положения отметил, что пункт 4 (второе предложение) Статьи 24 гласит, что страна не обязана предоставлять нерезидентам какие-либо персональные льготы или иные скидки "в силу гражданского статуса или семейного положения", которыми пользуются резиденты; он заявил, что пункт 2 Статьи 20 противоречит положениям Статьи 24. [пункт 27]

Один из участников отметил, что в качестве альтернативы подпункту *c* пункта 1 Статьи 14 договор может предусматривать освобождение в стране пребывания на обычный период обучения в отношении вознаграждения, не превышающего определенную сумму за год, но только в той мере, в какой это вознаграждение не освобождено и в другом государстве. [пункт 28] [Подпункт *c* пункта 1 Статьи 14 в 1999 году был изъят.]

После обсуждения было обнаружено, что большинство членов Группы экспертов, но не единогласно, выступают за изъятие пункта 2 Статьи 20». [пункт 29]

4. Этот вопрос вновь рассматривался на девятом совещании Группы экспертов в мае 1999 года, и Группа согласилась изъять пункт 2 Статьи 20. Теперь Статья 20 соответствует Статье 20 Типовой конвенции ОЭСР с добавлением слова «практикант».

5. В редакции 1980 года Типовой конвенции Организации Объединенных Наций пункт 2 гласит следующее:

«2) В отношении грантов, стипендий и вознаграждения за работу по найму, на которые не распространяется пункт 1, учащийся или стажер, указанный в пункте 1, кроме того имеет право в период такого обучения или профессиональной подготовки на такие освобождение, льготы или скидки в отношении налогов, которые предоставляются резидентам государства пребывания».

6. Хотя в изложенной редакции пункт 2 охватывает гранты и стипендии, выплачиваемые из источника в стране пребывания, а также дохода от работы по найму в стране пребывания, комментарии к Типовой конвенции 1980 года разъясняют, что этот пункт главным образом каса-

ется дохода от работы по найму. Такая формулировка была призвана создать для приезжих учащихся и т. д. точно такой же режим, что и для учащихся, являющихся резидентами, в целях налогообложения в государстве, где они проходят обучение, но не более благоприятный по сравнению с учащимися-резидентами.

7. Практический опыт применения пункта 2 показал, что в нынешней редакции он может вызвать сложные административные проблемы. Например, если приезжий учащийся подлежит налогообложению в государстве пребывания только в отношении дохода из источников в этой стране, а не со всего дохода, полученного и в других странах, следует ли давать приезжему учащемуся полные льготы, которые имеет резидент при налогообложении всего его дохода в других странах? Аналогичным образом стоит ли давать состоящему в браке учащемуся, супруг(а) которого не приехал(а) с ним в данную страну, право на скидку, предоставляемую состоящим в браке? Эти вопросы не могут быть решены только на основании формулировки текста пункта 2 в его нынешнем виде.

8. Особый вопрос, возникающий в связи с включением пункта 2, заключается в статусе приезжего учащегося или стажера как налогового резидента в соответствии с обычными нормами в отношении постоянного проживания, предусмотренными в Статье 4. Учащийся, проходящий полный курс обучения на дневном отделении, может стать налоговым резидентом государства пребывания; в таком случае он подлежит там налогообложению в отношении всего его дохода и получает право на все персональные льготы без необходимости применения какого-либо особого положения Статьи 20.

9. Кроме того, как показано в комментариях к варианту 1980 года, есть ряд дополнительных способов, которыми в ходе переговоров могут воспользоваться страны, желающие расширить сферу применения Статьи 20 для решения конкретных проблем, которые могут возникнуть в особых двусторонних ситуациях. Приводятся примеры без предложения какой-либо конкретной формулировки, направленной на достижение этой цели. В комментариях 1980 года сказано:

> «... Некоторые страны могут в процессе двусторонних переговоров пожелать расширить статью, добавив пункт, предоставляющий дополнительное освобождение (помимо обычно применяющегося в качестве персонального освобождения или аналогичной льготы в соответствии с внутренним законодательством Договаривающегося государства) в отношении дохода от работы по найму на определенных условиях. Например, некоторые страны могут пожелать распространить освобождение на вознаграждение, получаемое за услуги, выполненные в стране, где находится

учащийся или стажер, но ограничить освобождение определенным размером вознаграждения. При определении этой суммы страны могут принять во внимание тот факт, что учащиеся или стажеры могут понести дополнительные расходы, поскольку находятся не в своей стране местожительства. В случаях расширения применения освобождения было бы целесообразно ввести ограничение по сроку в отношении такого освобождения для стажеров, а также, возможно, установить для учащихся более длительный период, который допускается в последней ситуации».

10. С учетом практических трудностей в применении пункта 2 и наличия ряда других вопросов, касающихся учащихся и стажеров, которые необходимо решить в ходе двусторонних переговоров, Группа экспертов сочла, что вместо попыток выработать всеобъемлющую формулировку лучше изъять пункт 2 из Типовой конвенции. Страны, желающие распространить применение Статьи 20 на источники дохода в стране пребывания, должны составить по возможности краткое положение, которое будет соответствовать их специфическим обстоятельствам.

Статья, касающаяся преподавателей

11. В ходе обсуждения на седьмом совещании Специальной группы экспертов несколько участников выступили за включение в Типовую конвенцию статьи, касающейся приезжих преподавателей. В настоящее время в соответствии с Типовой конвенцией приезжие преподаватели подпадают под действие Статьи 14, если их преподавательская работа выполняется в самостоятельном качестве; Статьи 15, если их работа осуществляется по найму; или Статьи 19, если вознаграждение выплачивается Договаривающимся государством. Многие договоры содержат дополнительную статью или пункт, касающиеся конкретно преподавателей и в некоторых случаях исследователей, которые, как правило, освобождаются от уплаты налогов в стране источника, если продолжительность их пребывания не превышает оговоренного срока. Было отмечено, что статьи 14 и 15 обычно не освобождают вознаграждение приезжего преподавателя от налогообложения у источника, поскольку они, как правило, допускают налогообложение у источника предоставляющих услуги лиц, если продолжительность их пребывания в принимающей стране превышает 183 дня, а многие преподаватели получают назначения на работу на более длительные периоды времени.

12. Среди участников возникли существенные разногласия по поводу необходимости включения в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций отдельной статьи, касающейся исключительно приезжих преподавателей. Но в целом все участники согласились с тем, что

статья о преподавателях, будучи включенной в Типовую конвенцию, не должна освобождать преподавателей от уплаты налогов и в стране местожительства, и в стране пребывания. Один из участников предложил компромиссный вариант решения этого вопроса: вместо исправления Типовой конвенции путем включения в нее положения о приезжих преподавателях можно внести в комментарии добавление, отметив, что многие договоры содержат такие статьи, и порекомендовав решить этот вопрос в ходе двусторонних переговоров. По этому предложению в целом достигнут консенсус.

13. В связи с этим Группа назначила редакционный комитет по разработке дополнения к комментариям к Типовой конвенции. После обсуждения и внесения поправки Группа в 1999 году включила следующее дополнение:

> «В Типовой конвенции нет специального положения относительно вознаграждения, получаемого приезжими профессорами и другими преподавателями. При отсутствии специального положения применяются статьи 14, 15, 19 или 23 Типовой конвенции, в зависимости от обстоятельств. Однако многие двусторонние конвенции содержат те или иные нормы относительно таких лиц, главная цель которых заключается в том, чтобы способствовать культурным связям и обмену знаниями с помощью предоставления ограниченного налогового освобождения приезжих преподавателей в стране пребывания. Иногда налоговое освобождение уже предоставляется по внутреннему налоговому законодательству, что многие считают наиболее предпочтительным способом решения проблем, связанных с двойным налогообложением приезжих преподавателей.
>
> Несмотря на применение статей 14, 15, 19 и 23 с целью избежания двойного налогообложения, некоторые страны могут пожелать включить специальную статью о преподавателях. Разнообразие норм внутреннего налогового законодательства в различных странах, с одной стороны, или отсутствие таких норм, с другой стороны, препятствуют включению специального положения о преподавателях в Типовую конвенцию. Однако, если в ходе двусторонних переговоров Договаривающиеся государства предпочтут включить положение о приезжих преподавателях, при разработке такого положения следует учесть следующие аспекты:
>
> *a*) цель налогового договора заключается, как правило, в избежании двойного налогообложения, и двойное освобождение преподавателей нежелательно;

b) рекомендуется ограничить льготы на время пребывания максимальным сроком (обычно двумя годами), а предельный срок может быть продлен в отдельных случаях по взаимной договоренности между компетентными органами Договаривающихся государств. Следует определить, будет ли доход от командировки, превышающей предельный срок, облагаться налогом с самого начала пребывания или просто с даты, наступающей по истечении предельного срока;

c) стоит ли ограничивать льготы только услугами преподавателей, оказываемыми в определенных учреждениях, "признанных" Договаривающимися государствами, в которых выполняется работа;

d) следует ли в случае приезжих профессоров и иных преподавателей, выполняющих также научные исследования, ограничивать льготы вознаграждением за научную работу, проводимую в интересах государства (в отличие от частных);

e) может ли физическое лицо иметь право на льготы по статье более одного раза».

Статья 21

ПРОЧИЕ ДОХОДЫ

1. Статья 21 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций полностью воспроизводит Статью 21 Типовой конвенции ОЭСР, а также содержит дополнительный пункт (пункт 3), включающий общее положение относительно статей доходов резидента одного из Договаривающихся государств, не рассматриваемых в предыдущих статьях и возникающих в другом Договаривающемся государстве.

2. Статья распространяется не только на те виды дохода, которые прямо не рассматриваются в предыдущих статьях, но и на доход из источников, которые прямо в них не упоминаются. Статья охватывает доход, возникающий в третьих государствах, а также доход в одном из Договаривающихся государств.

Пункт 1

3. Этот пункт воспроизводит пункт 1 Статьи 21 Типовой конвенции ОЭСР. Ниже приводится часть комментария по этому пункту, которая сохраняет силу:

«В соответствии с этим пунктом исключительное право налогообложения предоставляется государству постоянного местопребывания. При наличии двух мест постоянного пребывания Статья 4 также определяет право на налогообложение в отношении дохода, полученного в третьем государстве... [пункт 2]

Когда доход возникает в третьем государстве, а получатель этого дохода рассматривается как резидент обоих Договаривающихся государств в соответствии с их внутренним законодательством, в силу действия Статьи 4 получатель рассматривается как резидент только одного Договаривающегося государства и подлежит полному налогообложению ("полная налоговая ответственность") только в этом государстве. В таком случае другое Договаривающееся государство не может облагать налогом доход, полученный в третьем государстве, даже если получатель не облагается налогом со стороны государства, резидентом которого он считается согласно Статье 4. Чтобы избежать отсутствия налогообложения, Договаривающиеся государства могут договориться об ограничении сферы применения статьи доходом, который облагается налогом в том Договаривающемся государстве, резидентом которого является получатель, и могут соответственным образом изменить положения данного пункта...» [пункт 3]

Предлагается также ссылка на пункт 5 приведенного ниже комментария.

Пункт 2

4. Этот пункт воспроизводит пункт 2 Статьи 21 Типовой конвенции ОЭСР. Сохраняет силу комментарий к этому пункту, который гласит:

«Этот пункт предусматривает исключение из положений пункта 1, если доход связан с деятельностью постоянного представительства или постоянной базы, которые резидент одного из Договаривающихся государств имеет в другом Договаривающемся государстве. Этот пункт включает доход из третьих государств. В таком случае право налогообложения предоставляется Договаривающемуся государству, в котором находится постоянное представительство или постоянная база. Пункт 2 не применяется к недвижимому имуществу, в отношении которого согласно пункту 4 Статьи 6 преимущественное право на обложение налогом имеет государство местонахождения собственности... Поэтому недвижимое имущество, расположенное в одном из Договаривающихся государств и составляющее часть имущества постоянного представительства предприятия этого государства, распо-

ложенного в другом Договаривающемся государстве, подлежит налогообложению только в первом из упомянутых государств, в котором расположено это имущество и резидентом которого является получатель дохода. Это соответствует нормам, установленным в статьях 13 и 22 в отношении недвижимого имущества, поскольку пункты 2 этих статей применяются только к движимому имуществу постоянного представительства. [пункт 4]

Этот пункт также распространяется на случаи, когда и бенефициар, и плательщик дохода являются резидентами одного и того же Договаривающегося государства, а доход относится к постоянному представительству или к постоянной базе, которые бенефициар дохода имеет в другом Договаривающемся государстве. В таком случае право облагать налогом предоставляется тому Договаривающемуся государству, в котором находится постоянное представительство или постоянная база. Если возникает двойное налогообложение, государство постоянного местопребывания должно предоставить льготу в соответствии с положениями Статьи 23А или Статьи 23В. Однако может возникнуть проблема, связанная с налогообложением дивидендов или процентов в государстве постоянного местопребывания как в государстве источника: статьи 7 и 23А не дают этому государству облагать налогом такой доход, в то время как, будь он выплачен резиденту другого государства, первое государство как государство источника дивидендов или процентов могло бы облагать налогом такие дивиденды или проценты по ставкам, предусмотренным в пунктах 2 статей 10 и 11. Договаривающиеся государства, которые сочтут такое положение неприемлемым, могут включить в свои конвенции положение, в соответствии с которым государство постоянного местопребывания получит право как государство источника дивидендов или процентов облагать налогом такой доход по ставкам, предусмотренным в пунктах 2 статей 10 и 11. Государство, где находится постоянное представительство, предоставило бы зачет такого налога согласно положениям пункта 2 Статьи 23А или пункта 1 Статьи 23В; разумеется, этот зачет не должен предоставляться в тех случаях, когда государство, где находится постоянное представительство, не облагает налогом дивиденды или проценты, относящиеся к постоянному представительству, в соответствии со своим внутренним законодательством. [пункт 5]

Некоторые государства, которые применяют метод освобождения (Статья 23А), могут иметь основания для опасений, что режим, предоставляемый согласно пункту 2, может побудить

предприятие одного из Договаривающихся государств закрепить активы, такие как акции, облигации или патенты, за постоянным представительством, расположенным в другом Договаривающемся государстве, с целью получения более благоприятного налогового режима. Во избежание подобных ситуаций, которые ряд государств рассматривают как злоупотребление, они могут посчитать такую операцию искусственной и по этой причине будут рассматривать активы как фактически не связанные с постоянным представительством. Некоторые другие государства могут укрепить свои позиции, дополнив пункт 2 условием, предусматривающим, что этот пункт не применяется к случаям, когда операции проведены преимущественно с целью воспользоваться таким положением. [пункт 6]

Пункт 3

5. Этот пункт является дополнением к Статье 21 Типовой конвенции ОЭСР. Он рассчитан на то, чтобы позволить стране, в которой возникает доход, облагать такой доход налогом, если это предусматривается ее законодательством, в то время как положения пункта 1 допускают налогообложение в стране постоянного местопребывания. Одновременное применение положений этих двух пунктов может привести к двойному налогообложению. В такой ситуации применяются, соответственно, положения статей 23A или 23B, как и в других случаях двойного налогообложения. В некоторых случаях пункты 2 и 3 могут пересекаться, и тогда они приводят к такому же результату.

6. На девятом совещании Группы экспертов, проведенном в 1999 году, развернулась продолжительная дискуссия по поводу включения нового пункта, касающегося новых финансовых инструментов. Были предложены три варианта. Во-первых, Договаривающиеся государства могли бы принять Статью 21 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций с тремя пунктами. Во-вторых, Договаривающиеся государства могли бы принять пункт 3 Статьи 21, но включить в него сниженную ставку налога в отношении дохода, о котором говорится в пункте 3. В-третьих, Договаривающиеся государства могли бы принять Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций с вариантом ОЭСР, то есть только с пунктами 1 и 2. В данном вопросе были признаны целесообразными эти три варианта. Было отмечено, что применение новых финансовых положений соответствует вариантам 2 и 3.

Факультативный дополнительный пункт

7. Сохраняет силу следующий комментарий к Статье 21 Типовой конвенции ОЭСР:

> «Некоторые страны сталкиваются с проблемами при налогообложении дохода, возникающего из определенных нетрадиционных финансовых инструментов, когда соответствующие стороны находятся в особых отношениях друг с другом. Эти страны могут пожелать добавить следующий пункт в Статью 21:
>
> [4] Если по причине особых отношений между лицом, упомянутым в пункте 1, и каким-то другим лицом или между ними и каким-то третьим лицом сумма дохода, упомянутого в пункте 1, превысит сумму (если таковая имеется), которая была бы согласована между ними при отсутствии таких отношений, положения данной статьи применяются только к последней упомянутой сумме. В этом случае часть дохода, составляющая излишек, подлежит налогообложению в соответствии с законодательством каждого из Договаривающихся государств с должным учетом других применимых положений настоящей Конвенции. [пункт 7]
>
> Данный пункт ограничивает действие положений, касающихся налогообложения дохода, не рассматриваемого в других статьях, в таком же порядке, в каком пункт 6 Статьи 11 ограничивает действие положений, касающихся налогообложения процентов... [пункт 8]
>
> Хотя ограничение может применяться к любому доходу, который в ином случае подпадал бы под действие Статьи 21, на практике не предусматривается его применение к таким платежам, как алименты или выплаты по социальному страхованию; оно скорее относится к случаям оформления некоторых нетрадиционных финансовых инструментов при таких обстоятельствах и на таких условиях, на которых они не были бы оформлены при отсутствии особых отношений... [пункт 9]
>
> Ограничение Статьи 21 отличается от ограничения Статьи 11 в двух важных аспектах. Во-первых, этот пункт позволяет в случае необходимости рассматривать как чрезмерные все платежи по нетрадиционным финансовым инструментам. Во-вторых, доход, который выводится из сферы действия статьи о процентах, может все-таки подпадать под действие какой-либо другой статьи Конвенции... Доход, к которому в ином случае применялась бы Статья 21, по определению не регулируется какой-либо дру-

гой статьей. Поэтому, если ограничение по Статье 21 выводит часть дохода из сферы действия этой статьи, тогда статьи 6–20 Конвенции вовсе не применяются к такому доходу и каждое Договаривающееся государство может облагать его налогом в соответствии со своим внутренним законодательством. [пункт 10]

Однако другие положения Конвенции по-прежнему применяются к такому доходу, в частности Статья 23 (Освобождение от двойного налогообложения), Статья 25 (Процедура взаимного согласования) и Статья 26 (Обмен информацией). [пункт 11]

Комитет по бюджетно-налоговым вопросам активно изучает налогообложение нетрадиционных финансовых инструментов. Может возникнуть необходимость во внесении дополнительных изменений в Типовую конвенцию или комментарии. Включение предлагаемого пункта [4] не сказывается на режиме инновационных финансовых операций между независимыми лицами или на налоговом режиме, предусмотренном в других положениях Конвенции». [пункт 12]

8. Некоторые члены Группы экспертов отметили, что существуют искусственные сделки, заключаемые лицами с целью воспользоваться положениями Статьи 21 — особенно если пункт 3 отсутствует или предусматривает только сниженную ставку налога в государстве источника, — в частности с помощью создания или уступки прав, в отношении которых возникает доход, например, из финансовых инструментов. Хотя для противодействия таким сделкам можно воспользоваться принципом «главенства содержания над формой», принципом «злоупотребления правами» или любым аналогичным принципом, Договаривающиеся государства, которые пожелают специально урегулировать этот вопрос, могут включить в свои двусторонние налоговые договоры следующую оговорку:

«Положения данной статьи не применяются, если главная цель или одна из главных целей любого лица, связанного с созданием или уступкой прав, в отношении которых выплачивается доход, состоит в том, чтобы воспользоваться преимуществами данной статьи с помощью такого создания или уступки права».

Комментарий к главе IV

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КАПИТАЛА

Статья 22

КАПИТАЛ

1. В Типовой конвенции Организации Объединенных Наций Статья 22 посвящена налогам на капитал, за исключением налогов на имущественные фонды, наследство и дарение, а также на передачу собственности.

2. Группа экспертов рассмотрела вопрос о том, оставлять ли пункты 1 и 4 в квадратных скобках. По общему согласию было решено, что для первых трех пунктов скобки не требуются, но их следует сохранить для пункта 4. Были выдвинуты веские аргументы в пользу предоставления права на налогообложение государству, в котором находится имущество, что соответствовало бы режиму налогообложения, предусмотренному в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в отношении прочих доходов, о которых говорится в Статье 21. В 1999 году было решено оставить пункт 4 в квадратных скобках.

3. Если ведущие переговоры стороны решат включить статью о налогообложении капитала, им придется определить, какую использовать формулировку — пункта 4 или ту, что оставляет право налогообложения за государством, в котором находится капитал. Если применять формулировку пункта 4 Типовой конвенции ОЭСР, то сохраняет силу комментарий к Статье 22, приводимый ниже.

> «Данная статья регулирует только налогообложение капитала, за исключением налогов на имущественные фонды, наследство и дарение, а также на передачу собственности. Налоги на капитал, к которым применяется эта статья, указаны в Статье 2. [пункт 1]
>
> Налоги на капитал, как правило, являются дополнительными налогами на доход с капитала. Следовательно, налоги на данный элемент капитала могут, в принципе, взиматься только государством, которое имеет право облагать налогом доход с данного элемента капитала. Однако невозможно исходить только из правил, относящихся к налогообложению такого вида дохода, поскольку не все статьи дохода подлежат налогообложению исключительно в одном государстве. [пункт 2]

Поэтому данная статья прежде всего перечисляет имущество, которое может облагаться налогом в государстве, где оно расположено. К этой категории принадлежит упомянутое в Статье 6 недвижимое имущество, которым владеет резидент одного из Договаривающихся государств и которое расположено в другом Договаривающемся государстве (пункт 1), а также движимое имущество, образующее часть имущества постоянного представительства, которое предприятие одного из Договаривающихся государств имеет в другом Договаривающемся государстве, или относящееся к постоянной базе, которую резидент одного из Договаривающихся государств имеет в другом Договаривающемся государстве для целей оказания услуг независимых подрядчиков (пункт 2). [пункт 3]

Морские и воздушные суда, эксплуатируемые в международных перевозках, и речные суда, используемые при перевозках внутренним водным транспортом, а также движимое имущество, относящееся к эксплуатации таких морских, речных и воздушных судов, подлежат налогообложению только в том государстве, в котором находится фактический руководящий орган предприятия (пункт 3). Это правило соответствует положениям Статьи 8 и пункту 3 Статьи 13. Подразумевается, что пункт 3 Статьи 8 применяется, если место фактического управления судоходной компанией или предприятия внутреннего водного транспорта находится на борту судна. Договаривающиеся государства, которые предпочитают предоставлять исключительное право на налогообложение государству постоянного местопребывания или использовать сочетание критерия постоянного местопребывания и критерия места фактического управления, могут по своему усмотрению заменить в двусторонних конвенциях пункт 3 положением, соответствующим предложенным в пунктах 2 и 3 комментария к Статье 8. Недвижимое имущество, относящееся к эксплуатации морских, речных и воздушных судов, может облагаться налогом в государстве, где оно расположено, в соответствии с правилом, установленным в пункте 1. [пункт 4]

Что касается элементов капитала, не относящихся к перечисленным в пунктах 1–3, статья предусматривает, что они подлежат налогообложению только в том Договаривающемся государстве, резидентом которого является лицо, владеющее им на правах собственности (пункт 4). [пункт 5]

Если при применении положений пункта 4 к элементам движимого имущества, используемого на правах узуфрукта, сохра-

няется двойное налогообложение из-за несоответствия между внутренним законодательством, соответствующие государства могут прибегнуть к процедуре взаимного согласования или решить вопрос с помощью двусторонних переговоров. [пункт 6]

Данная статья не содержит какой-либо нормы о вычете долгов. Законодательство стран — членов ОЭСР слишком различно, чтобы можно было прийти к общему решению относительно такого вычета. Проблема вычета долгов, которая может возникнуть, когда налогоплательщик и кредитор не являются резидентами одного и того же государства, регулируется в пункте 4 Статьи 24». [пункт 7]

Комментарий к главе V

МЕТОДЫ ЛИКВИДАЦИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Статья 23

МЕТОДЫ ЛИКВИДАЦИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

А. *Общие соображения*

1. В отношении методов ликвидации двойного налогообложения Типовая конвенция Организации Объединенных Наций придерживается того же подхода, что и Типовая конвенция ОЭСР, и поэтому воспроизводит два альтернативных варианта Статьи 23, содержащихся в этой Конвенции, а именно Статью 23А о методе освобождения и Статью 23В о методе зачета налогов.

2. Метод, которым страна позволяет избежать двойного налогообложения, зависит прежде всего от ее общей налоговой политики и структуры налоговой системы. Из-за отличий, существующих в различных налоговых системах, двусторонние налоговые договоры предусматривают наиболее гибкий инструмент приведения в соответствие различных налоговых систем и предотвращения или смягчения двойного налогообложения.

3. Члены Группы экспертов из развивающихся стран считают, что в качестве мер по избежанию двойного налогообложения, применяемых развитыми странами, в зависимости от ситуации могут быть использованы методы освобождения от налога и зачета налогов. Метод освобождения считается наиболее подходящим в случае, когда исключительное право налогообложения в отношении некоторых доходов предоставляется стране источника в соответствии с договором; этот метод может принимать форму освобождения с прогрессией. Один из главных недостатков метода зачета налога на иностранные доходы, по мнению развивающихся стран, заключается в том, что преимущество низких налогов в развивающихся странах или специальных налоговых льгот, предоставляемых такими странами, может принести выгоду скорее казне стран — экспортеров капитала, а не иностранному инвестору, для которого предназначены эти льготы. Таким образом, доход из развивающейся страны переходит в страну — экспортера капитала.

4. Таким образом, эффективность мер стимулирования с помощью налогов, введенных в большинстве развивающихся стран, зависит от взаимоотношений между налоговыми системами развивающихся стран и стран — экспортеров капитала, которые являются источниками инвестиций. Для развивающихся стран в первую очередь важно обеспечить, чтобы меры стимулирования с помощью налогов не утратили эффективность в связи с налогообложением в странах — экспортерах капитала, использующих систему зачета налога на иностранные доходы. Такого нежелательного результата удается в некоторой мере избежать в двусторонних договорах с помощью применения зачета «сэкономленного налога», когда развитая страна предоставляет зачет не только в отношении уплаченного налога, но и в отношении налога, сэкономленного благодаря стимулирующему законодательству развивающейся страны. Метод освобождения также позволяет предотвратить указанный негативный эффект. Члены Группы из развивающихся стран посчитали необходимым подчеркнуть свое понимание того, что для таких стран главной и основополагающей задачей в процессе переговоров по заключению налоговых договоров является включение или метода освобождения, или оговорки о сэкономленном налоге. С другой стороны, некоторые члены отметили, что, согласно результатам исследований, налоговый фактор сам по себе может не играть решающей роли в процессе принятия решений относительно инвестиций и поэтому, по их мнению, сэкономленный налог может не относиться к надлежащей политике.

5. Многие члены Группы из развитых и развивающихся стран согласились с мнением, что зачет сэкономленного налога следует включать в договоры между развитыми и развивающимися странами, если развитая страна применяет метод зачета. Однако один из представителей развитых стран высказал мнение, что по самым разным причинам зачет сэкономленного налога не является средством экономического развития, которое лучше стимулировать с помощью других мер.

6. Хотя метод освобождения с целью избежания двойного налогообложения устраняет нежелательные последствия налогов в стране постоянного местопребывания для налоговых стимулов страны источника, многие развитые страны не готовы включить такую систему в свои договоры. Если страна местожительства инвестора применяет принцип зачета иностранного налога, то наиболее эффективным методом сохранения эффекта от налоговых стимулов и льгот, предоставляемых развивающимися странами, является зачет сэкономленного налога. Для решения этой проблемы можно рассмотреть три альтернативных варианта.

7. Во-первых, внутреннее законодательство страны, предоставляющей налоговые стимулы, может содержать положения, позволяющие

воспользоваться стимулом только в том случае, если налогоплательщик может доказать к удовлетворению налоговых органов, что по перечислении его прибыли за рубеж законодательство страны, в которую перечислена прибыль, не будет прямо или косвенно облагать налогом доход, на который распространяется стимул, или предоставит зачет в отношении налога, который не был уплачен благодаря действию стимулов. Такое положение предотвратило бы возможность перемещения преимуществ от налогового стимула из казны развивающейся страны в казну развитой страны через налогоплательщика.

8. Во-вторых, налоговая конвенция могла бы содержать положение, не позволяющее каждому из Договаривающихся государств облагать налогом прибыль от деятельности в другом государстве предприятия, являющегося резидентом этого государства и пользующегося налоговыми стимулами, предоставленными последним государством, пока прибыль не репатриирована или иным прямым или косвенным образом не перечислена в первое из Договаривающихся государств. Таким образом, чтобы оставаться не облагаемой налогом, эта прибыль должна будет быть реинвестирована в развивающуюся страну. Придется разработать некоторые правила бухгалтерского учета для отражения этого положения, а схему или график репатриации могут согласовать сами Договаривающиеся государства.

9. В-третьих, первое Договаривающееся государство могло бы иметь право облагать налогом такую прибыль, но при условии, установленном в соглашении о разделе доходов, согласно которому тому Договаривающемуся государству, в котором был произведен доход, передается та сумма налоговых поступлений, которая обоснованно может быть отнесена на счет предоставления налогового стимула страной источника. Это предложение привлекательно тем, что сохраняет ценность налогового стимула, оборачивающегося потерей для казны развивающейся страны, а также относительной простотой практического осуществления. Действующие нормы многих развитых стран относительно определения источника и характера иностранного дохода, полученного их налогоплательщиками, могут обеспечить значительную часть информации, необходимой для определения налоговых поступлений, которые могут быть отнесены за счет использования налогового стимула.

10. С другой стороны, некоторые члены Группы экспертов возразили, что теоретически можно утверждать, что таким образом эффективность принятых многими развивающимися странами мер стимулирования с помощью налогов частично зависит от взаимосвязи между налоговыми системами развивающихся стран и налоговыми системами стран — экспортеров капитала, которые применяют систему зачета налога на ино-

странные доходы, что введенные ими налоговые стимулы должны «подкрепляться» зачетом «сэкономленного налога» со стороны развитой страны. Под зачетом «сэкономленного налога» подразумевается зачет, предоставленный не только в отношении фактически уплаченного налога, но и в отношении налога, который фактически не был уплачен благодаря законодательству, предусматривающему меры стимулирования.

11. В течение почти 20 лет, прошедших со времени первоначальной публикации Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, проводились различные исследования в отношении экономического обоснования налоговых стимулов с целью поощрения инвестиций. Как считают некоторые члены Группы экспертов, эти исследования показали, что налоговый фактор сам по себе может не играть решающей роли в процессе принятия предприятием решений относительно инвестиций и поэтому, по их мнению, сэкономленный налог нельзя считать надлежащей политикой. Более важную роль в формировании так называемого «инвестиционного климата» в любой стране играют другие факторы, в частности политическая и экономическая стабильность, репутация судебной системы как беспристрастной, наличие квалифицированной рабочей силы, а также такое трудовое законодательство и расходы на социальное страхование, которые не создают непредвиденных препятствий для развития предприятия. Было высказано мнение, что налоговые стимулы подрывают налоговую базу и могут привести к разрушительным последствиям, когда между соседними государствами возникает конкуренция в отношении налоговых стимулов, когда они пытаются нейтрализовать стимулы друг друга и начинают заниматься налоговыми манипуляциями. Более того, когда «подкрепляющие» положения относительно зачета включались в налоговые договоры, были случаи искусственных сделок с целью воспользоваться этими положениями, что приводило к размыванию налоговой базы и непредвиденным экономическим искажениям в процессе принятия решений относительно инвестиций.

12. Несмотря на все это, страны сохраняют за собой право принимать такие меры по привлечению инвестиций, которые представляются им полезными или неизбежными с учетом давления, возникающего в результате существования преференциальных налоговых режимов, в частности в свободных от налога зон, в других юрисдикциях; хотя в качестве наблюдения можно отметить, что в последние годы возникла тенденция сужения стимулирующих мер по сравнению с прошлыми годами. Например, они могут ограничиваться конкретными сферами экономической деятельности, или определенными географическими регионами, и они становятся относительно ограниченными по срокам, а не бесконечными. Когда развивающиеся страны предпочитают такие налоговые стимулы, некоторые эксперты из развивающихся стран считают,

что одной из целей переговоров должно оставаться включение «подкрепляющего» положения или положения о «сэкономленном налоге» в договоры со странами — экспортерами капитала, которые применяют систему зачета налога на иностранные доходы. Изучение налоговых договоров, заключенных в последнее время между развитыми и развивающимися странами, показывает, что в них по-прежнему содержатся положения о сэкономленном налоге, хотя сами эти положения становятся более ограниченными по сроку, чем это было ранее. Иногда эти положения содержат оговорку «break» или «sunset», предусматривающую, что действие положения прекращается, например, через пять лет, если стороны не договорятся о его продлении. По мнению некоторых экспертов из развивающихся стран, при включении таких оговорок страна — импортер капитала должна предусмотреть в своем внутреннем законодательстве и международных договорах некоторую защиту от будущего решения своего партнера по договору об отказе от продления положения о сэкономленном налоге. Это можно сделать, в частности, с помощью так называемого «поглощающего» налога, то есть налога или сбора, призванного уменьшить преимущество, предоставленное посредством внутреннего стимулирующего налогового законодательства, на сумму, которая в ином случае была бы переведена в казну партнера по договору при отсутствии положения о сэкономленном налоге. Однако некоторые страны не применяют зачет налога на иностранные доходы в отношении «поглощающего» налога.

13. Поток международных инвестиций может также сдерживаться, если система устранения двойного налогообложения, принятая в той или иной стране, даже при формальном соблюдении Статьи 23, не приводит к ликвидации двойного налогообложения на практике. Например, механизм функционирования системы может привести к неприменению зачета налога на иностранные доходы. Это не только противоречит духу Статьи 23, но и может воспрепятствовать притоку иностранных инвестиций.

14. Комментарий к статьям 23A и 23B Типовой конвенции ОЭСР, который полностью сохраняет силу в отношении Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, содержит следующие предварительные замечания.

«A. *Сфера применения статей*

Эти статьи посвящены так называемому юридическому двойному налогообложению, когда один и тот же доход или капитал облагается налогом в отношении одного и того же лица более чем одним государством. [пункт 1]

Такие случаи необходимо особо отличать от так называемого экономического двойного налогообложения, когда два разных лица облагаются налогом в отношении одного и того же дохода или капитала. Если два государства желают решить проблемы экономического двойного налогообложения, они должны сделать это в ходе двусторонних переговоров. [пункт 2]

Международное юридическое двойное налогообложение может возникнуть в трех случаях:

a) когда каждое Договаривающееся государство взимает налог с одного и того же лица в отношении всего его дохода или капитала из разных стран (одновременная полная налоговая ответственность); [см. пункт 4, ниже]

b) когда лицо является резидентом одного из Договаривающихся государств (R)[15] и извлекает доход или имеет в собственности капитал в другом Договаривающемся государстве (S или E) и оба государства облагают налогом этот доход или капитал; [см. пункт 5, ниже]

c) когда каждое Договаривающееся государство облагает одно и то же лицо, не являющееся резидентом ни одного из Договаривающихся государств, налогом на доход, который оно получает, или капитал, который оно имеет в собственности, в Договаривающемся государстве: такая ситуация может возникнуть, в частности, когда нерезидент имеет постоянное представительство или постоянную базу в одном из Договаривающихся государств (E), через которые он получает доход или имеет в собственности капитал в другом Договаривающемся государстве (S) (одновременная ограниченная налоговая ответственность). [пункт 3][см. пункт 11, ниже]

В силу Статьи 4 противоречие в случае *a* смягчается, сводясь к случаю *b*. Это происходит в результате того, что данная статья определяет термин “резидент Договаривающегося государства”, исходя из налоговой ответственности лица в соответствии с внутренним законодательством в силу его домициля, постоянного местопребывания, места управления или любого иного критерия аналогичного характера (пункт 1 Статьи 4), и в ней перечисляются особые критерии в случае двойного места постоянного пребыва-

[15] Во всем тексте комментария к статьям 23A и 23B буква «R» обозначает государство постоянного местопребывания в значении конвенции, буква «S» — государство источника или местонахождения собственности, а буква «E» — государство, где находится постоянное представительство или постоянная база.

ния с целью определения того, какое из двух государств является государством постоянного местопребывания R в значении Конвенции (пункты 2 и 3 Статьи 4). [пункт 4]

Противоречие в случае *b* может быть разрешено с помощью распределения права на налогообложение между Договаривающимися государствами. Такое распределение может быть осуществлено посредством отказа от права на налогообложение или со стороны государства источника либо местонахождения собственности (S), или нахождения постоянного представительства либо постоянной базы (E), или со стороны государства постоянного местопребывания (R), или посредством разделения права на налогообложение между двумя государствами. Такое распределение регулируется положениями главы III и главы IV Конвенции в сочетании с положениями Статьи 23A или Статьи 23B. [пункт 5]

По некоторым статьям дохода или капитала исключительное право на налогообложение предоставляется одному из Договаривающихся государств, и соответствующие статьи гласят, что данный вид дохода или капитала "подлежит налогообложению только" в том или ином Договаривающемся государстве[16]. Слова "подлежит налогообложению только" в одном из Договаривающихся государств лишают другое Договаривающееся государство права на налогообложение, что препятствует двойному налогообложению. Государством, которому предоставляется исключительное право на налогообложение, обычно является государство, в котором налогоплательщик является резидентом в значении Статьи 4, то есть государство R, но в соответствии с четырьмя статьями[17] исключительное право может быть предоставлено другому Договаривающемуся государству (S), в котором налогоплательщик не является резидентом в значении Статьи 4. [пункт 6]

В отношении других статей дохода или капитала предоставление права на налогообложение не является исключительным, и тогда соответствующая статья гласит, что данный вид дохода или капитала "может облагаться налогом" в Договаривающемся государстве (S или E), в котором налогоплательщик не является резидентом в значении Статьи 4. В таком случае государство по-

[16] Ср. первое предложение пункта 1 Статьи 7, пункты 1 и 2 Статьи 8, пункты 3 и [6] Статьи 13, первое предложение пункта 1 Статьи 14, первое предложение пункта 1 и пункт 2 Статьи 15, Статью 18 [кроме пунктов 1 и 2 альтернативного варианта B], пункты 1 и 2 Статьи 19, пункт 1 Статьи 21 и пункты 3 и 4 Статьи 22.

[17] Ср. пункты 1 и 2 Статьи 8, пункт 3 Статьи 13, подпункты *a* пунктов 1 и 2 Статьи 19 и пункт 3 Статьи 22.

стоянного местопребывания (R) должно предоставить льготу с целью избежать двойного налогообложения. Пункты 1 и 2 Статьи 23A и пункт 1 Статьи 23B предназначены для того, чтобы обеспечить необходимую льготу. [пункт 7]

Статьи 23A и 23B применяются в ситуации, когда резидент государства R извлекает доход или имеет в собственности капитал в другом Договаривающемся государстве E или S (не являющемся государством постоянного местопребывания в значении Конвенции) и такой доход или капитал, согласно Конвенции, может облагаться налогом в таком другом государстве E или S. Поэтому данные статьи применяются только к государству постоянного местопребывания и не предписывают, как должно поступать Договаривающееся государство E или S. [пункт 8]

Если резидент Договаривающегося государства R получает доход в том же государстве R через постоянное представительство или постоянную базу, которые он имеет в другом Договаривающемся государстве E, то государство E может облагать налогом такой доход (кроме дохода от недвижимого имущества, расположенного в государстве R), если он относится к указанному постоянному представительству или постоянной базе (пункт 2 Статьи 21). Кроме того, в данном случае государство R должно предоставить освобождение в соответствии со Статьей 23A или Статьей 23B в отношении дохода, относимого к постоянному представительству или постоянной базе, расположенных в государстве E, несмотря на то что данный доход первоначально возникает в государстве R... Однако если Договаривающиеся государства соглашаются предоставить государству R, применяющему метод освобождения, ограниченное право на налогообложение как государству источника дивидендов или процентов с ограничениями, установленными в пунктах 2 статей 10 или 11.., то оба государства должны также договориться о зачете налога, который государство E предоставит в отношении налога, взимаемого в государстве R согласно пункту 2 Статьи 23A или пункту 1 Статьи 23B. [пункт 9]

Если резидент государства R получает доход в третьем государстве через постоянное представительство или постоянную базу, которые он имеет в государстве E, такое государство E может облагать налогом этот доход (кроме дохода от недвижимого имущества, расположенного в третьем государстве), если он относится к данному постоянному представительству или постоянной базе (пункт 2 Статьи 21). Государство R должно предоста-

вить льготу по Статье 23А или Статье 23В в отношении дохода, относимого к постоянному представительству или постоянной базе в государстве Е. В Конвенции отсутствует положение о льготах, предоставляемых Договаривающимся государством Е в отношении налогов, взимаемых в третьем государстве, где возникает доход; однако, согласно пункту 4 Статьи 24, любая льгота, предоставляемая по внутреннему законодательству государства Е (за исключением конвенций об избежании двойного налогообложения) для резидентов государства Е, предоставляется также постоянному представительству предприятия государства R, расположенному в государстве Е... [пункт 10]

Противоречие в случае *c* пункта 3, выше, не входит в сферу действия Конвенции, поскольку, согласно статье 1, она применяется только к лицам, которые являются резидентами одного или обоих государств. Однако это противоречие может быть разрешено в ходе процедуры взаимного согласования... [пункт 11]

B. *Описание методов ликвидации двойного налогообложения*

В действующих конвенциях предусмотрены два главных принципа ликвидации двойного налогообложения государством, резидентом которого является налогоплательщик. В целях упрощения ниже упоминается только подоходный налог; но эти принципы в равной мере применяются и к налогу на капитал. [пункт 12]

1. *Принцип освобождения*

Согласно принципу освобождения государство постоянного местопребывания R не облагает налогом доход, который в соответствии с Конвенцией может облагаться налогом в государстве Е или S (как, разумеется, и доход, который облагается налогом только в государстве Е или S ...). [пункт 13]

Принцип освобождения может осуществляться двумя главными способами:

a) доход, который может облагаться налогом в государстве Е или S, не учитывается вовсе государством R в целях его налогообложения; государство R не имеет права принимать освобожденный таким образом доход в расчет при определении налога, которым облагается остальная часть дохода; этот метод называется “полным освобождением”;

b) доход, который может облагаться налогом в государстве E или S, не облагается налогом государством R, но государство R сохраняет за собой право принять этот доход в расчет при определении налога, которым облагается остальная часть дохода; этот метод называется “освобождение с прогрессией”. [пункт 14]

2. *Принцип зачета налога*

Согласно принципу зачета налога государство постоянного местопребывания R исчисляет свой налог на основе общего размера дохода налогоплательщика, включая доход, полученный в другом государстве E или S, который в соответствии с Конвенцией может облагаться налогом в таком другом государстве (но не включая доход, который облагается налогом только в государстве S...). Затем оно производит вычет из собственного налога в счет налога, уплаченного в этом другом государстве. [пункт 15]

Принцип зачета налога может осуществляться двумя главными способами:

a) государство R разрешает вычесть общую сумму налога, уплаченного в другом государстве в отношении дохода, который может облагаться налогом в таком государстве; этот метод называется “полный зачет налога”;

b) вычет, произведенный государством R в счет налога, уплаченного в другом государстве, ограничивается частью собственного налога, относимой к доходу, который может облагаться налогом в другом государстве; этот метод называется “обыкновенный зачет налога”. [пункт 16]

В сущности, различие между этими методами заключается в том, что при методе освобождения рассматривается доход, а при методе зачета налога рассматривается налог. [пункт 17]

C. *Применение и последствия методов*

Числовой пример поможет объяснить последствия различных методов. Предположим, что общая сумма дохода составляет 100 000, из которых 80 000 получены из одного государства (государство постоянного местопребывания R), а 20 000 — из другого государства (государство источника S). Предположим, что в государстве R ставка налога на доход в размере 100 000 составляет 35 процентов, а на доход в размере 80 000 — 30 процентов. Предположим далее, что в государстве S ставка налога составля-

ет или 20 процентов — случай (i), или 40 процентов — случай (ii), так что причитающийся там налог с 20 000 составляет в случае (i) — 4 000, а в случае (ii) — 8 000, соответственно. [пункт 18]

Если общая сумма дохода налогоплательщика в размере 100 000 возникает в государстве R, его налог составит 35 000. Если бы он получил такой же доход, но вышеуказанным образом, и если по внутреннему законодательству государства R ему не предоставляется никакая льгота, а между государством R и государством S не существует никаких конвенций, то общая сумма налога составит в случае (i) 35 000 + 4 000 = 39 000, а в случае (ii) — 35 000 + 8 000 = 43 000. [пункт 19]

1. *Методы освобождения*

В соответствии с методами освобождения государство R ограничивает свое налогообложение той частью общего дохода, которую, согласно различным статьям Конвенции, оно имеет право облагать налогом, то есть 80 000.

a) *Полное освобождение*

Государство R облагает налогом 80 000 по ставке налога, применимой к 80 000, то есть в размере 30 процентов.

	Случай (i)	*Случай (ii)*
Налог в государстве R, 30% от 80 000	24 000	24 000
Плюс налог в государстве S	4 000	8 000
Итого налоги	28 000	32 000
Льгота предоставлена государством R на сумму	11 000	11 000

b) *Освобождение с прогрессией*

Государство R облагает налогом 80 000 по ставке налога, применимой к общей сумме дохода, где бы он ни возник (100 000), то есть в размере 35 процентов.

	Случай (i)	*Случай (ii)*
Налог в государстве R, 35% от 80 000	28 000	28 000
Плюс налог в государстве S	4 000	8 000
Итого налоги	32 000	36 000
Льгота предоставлена государством R на сумму	7 000	7 000

[пункт 20]

В обоих случаях уровень налога в государстве S не влияет на сумму налога, не взимаемого государством R. Если налог на доход из государства S ниже в государстве S, чем льгота, предоставляемая в государстве R, — случаи *a* (i), *a* (ii) и *b* (i), — то налогоплательщик будет в выигрыше по сравнению с ситуацией, когда весь его доход был бы получен исключительно в государстве R. В обратном случае — *b* (ii) налогоплательщик оказывается в менее выгодной ситуации. [пункт 21]

Приведенный пример также показывает, что льгота, предоставляемая в случае, когда государство R применяет метод полного освобождения, может быть выше, чем налог, взимаемый в государстве S, даже если налоговые ставки в государстве S выше налоговых ставок в государстве R. Это объясняется тем, что при методе полного освобождения в государстве R не только не взимается налог с дохода, полученного в государстве S (35 процентов от 20 000 = 7 000 в соответствии с методом освобождения с прогрессией), но и снижается размер налога с остальной части дохода (80 000) на сумму, соответствующую разнице ставок по двум уровням дохода в государстве R (35 – 30 = 5 процентов, применяемых к 80 000 = 4 000). [пункт 22]

2. *Методы зачета налога*

В соответствии с методами зачета налога государство R сохраняет за собой право облагать налогом весь доход налогоплательщика, но из взимаемого таким образом налога разрешает сделать вычет.

a) *Полный зачет налога*

Государство R исчисляет налог на весь доход в размере 100 000 по ставке 35 процентов и разрешает вычесть налог, причитающийся в государстве S с дохода, полученного в государстве S.

	Случай (i)	*Случай (ii)*
Налог в государстве R, 35% от 100 000	35 000	35 000
Минус налог в государстве S	–4 000	–8 000
Причитающийся налог	31 000	27 000
Итого налоги	35 000	35 000
Льгота, предоставленная государством R в размере	4 000	8 000

b) *Обыкновенный зачет налога*

Государство R исчисляет налог со всего дохода в размере 100 000 по ставке 35 процентов и разрешает вычесть налог, причитающийся в государстве S с дохода, полученного в государстве S, но в любом случае сумма скидки не может превышать ту часть налога в государстве R, которая приходится на доход, полученный в государстве S (максимальный вычет). Максимальный вычет составит 35 процентов от 20 000 = 7 000.

	Случай (i)	*Случай (ii)*
Налог в государстве R, 35% от 100 000	35 000	35 000
Минус налог в государстве S	–4 000	
Минус максимальный вычет		–7 000
Причитающийся налог	31 000	28 000
Итого налоги	35 000	36 000
Льгота, предоставленная государством R в размере	4 000	7 000

[пункт 23]

По сравнению с методами освобождения методы зачета налога отличаются тем, что государство R в любом случае не обязано вычитать сумму, которая превышает сумму налога, причитающегося в государстве S. [пункт 24]

Если налог, причитающийся в государстве S, меньше налога в государстве R, который относится к доходу, полученному в государстве S (максимальный вычет), то налогоплательщик всегда должен будет платить ту же сумму налогов, которую он платил бы в случае налогообложения только в государстве R, то есть как если бы весь его доход был получен исключительно в государстве R. [пункт 25]

Тот же результат достигается, если налог, причитающийся в государстве S, выше, а государство R применяет метод полного зачета налога, по крайней мере в тех случаях, когда общая сумма налога, причитающегося государству R, равна сумме или превышает сумму налога, причитающегося в государстве S. [пункт 26]

Если налог, причитающийся в государстве S, выше, а зачет ограничен (обыкновенный зачет налога), налогоплательщик не получает полного вычета в отношении налога, уплаченного в государстве S. В таком случае налогоплательщик оказывается в

менее выгодном положении, чем если бы весь его доход был получен в государстве R, и при таких обстоятельствах метод обыкновенного зачета налога принесет тот же результат, что и метод освобождения с прогрессией. [пункт 27]

D. *Методы, предлагаемые в статьях*

В конвенциях, заключенных между странами — членами ОЭСР, присутствуют оба основных принципа. Некоторые государства отдают предпочтение первому, другие — второму. Теоретически желательно было бы придерживаться единого принципа, но с учетом указанных предпочтений каждому государству предоставляется право сделать собственный выбор. [пункт 28]

С другой стороны, представляется необходимым ограничить количество применяемых методов, которые основаны на каждом из главных принципов. С учетом этого ограничения статьи были составлены таким образом, что страны-члены могут выбирать из двух методов:

— метод освобождения с прогрессией (Статья 23A); и

— метод обыкновенного зачета налога (Статья 23B). [пункт 29]

Если оба Договаривающихся государства принимают один и тот же метод, достаточно лишь вставить соответствующую статью в конвенцию. С другой стороны, если два Договаривающихся государства принимают разные методы, обе статьи могут быть объединены в одну, а в каждой соответствующей части статьи вставляется название государства в соответствии с методом, принятым этим государством. [пункт 30]

Договаривающиеся государства могут воспользоваться сочетанием двух методов. На самом деле такое сочетание необходимо для Договаривающегося государства R, придерживающегося, как правило, метода освобождения, в случае дохода, который, согласно статьям 10 и 11, может подлежать обложению ограниченным налогом в другом Договаривающемся государстве S. В таком случае Статья 23A в пункте 2 предусматривает зачет в отношении ограниченного налога, взимаемого в другом Договаривающемся государстве S. Более того, государства, которые в основном придерживаются метода освобождения, могут пожелать исключить конкретные статьи дохода из сферы применения освобождения и применить к таким статьям метод зачета налога. В таком случае в пункт 2 Статьи 23A можно внести поправку о включении этих статей дохода. [пункт 31]

Обе статьи составлены в общем виде и не предусматривают подробных норм относительно того, как исчисляется освобождение или зачет, поскольку эти вопросы регулируются внутренним законодательством и действующей практикой. Договаривающиеся государства, которые посчитают необходимым урегулировать в конвенции любые вопросы, могут сделать это в ходе двусторонних переговоров». [пункт 32]

B. *Комментарий к пунктам Статьи* 23A

14. Поскольку Статья 23A Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит Статью 23A Типовой конвенции ОЭСР, остается в силе комментарий к этой статье:

«*Пункт* 1

A. *Обязательство государства постоянного местопребывания предоставить освобождение*

В данной статье предусматривается, что государство постоянного местопребывания R освобождает от налога доход и капитал, который, согласно Конвенции, “может облагаться налогом” в другом государстве E или S. [пункт 33]

Государство постоянного местопребывания должно, соответственно, предоставить освобождение, независимо от того, воспользовалось ли другое государство своим правом на налогообложение. Этот метод считается самым практичным, так как освобождает государство постоянного местопребывания от проведения расследований в отношении положения с уплатой налога в другом государстве. [пункт 34]

Иногда ведущие переговоры государства могут посчитать целесообразным при некоторых обстоятельствах сделать исключение из безусловного обязательства государства постоянного местопребывания в отношении предоставления освобождения. Это может быть сделано с целью предотвращения отсутствия налогообложения, когда внутреннее законодательство государства источника не предусматривает налогообложение определенных статей дохода или капитала или налог фактически не взимается из-за особых обстоятельств, таких как зачет убытков, ошибка или истечение срока давности. Для предотвращения отсутствия налогообложения определенных статей дохода Договаривающиеся государства могут договориться о внесении поправки в соответ-

ствующую статью… Можно также предусмотреть исключение из общего правила, чтобы обеспечить некоторую взаимность, когда одно из государств придерживается метода освобождения, а другое — метода зачета налога. И наконец, еще одно исключение из общего правила может быть сделано, если государство пожелает применить к конкретным статьям дохода метод зачета, а не освобождения… [пункт 35]

Как уже говорилось.., метод освобождения не применяется к таким статьям дохода, которые, согласно Конвенции, могут облагаться налогом в государстве постоянного местопребывания, но могут быть также объектом ограниченного налога в другом Договаривающемся государстве. В отношении таких статей дохода пункт 2 Статьи 23А предусматривает метод зачета налога...» [пункт 36]

15. В соответствии с Типовой конвенцией Организации Объединенных Наций право облагать налогом в стране источника распространяется во многих случаях на доход, который, согласно Типовой конвенции ОЭСР, подлежит налогообложению только в стране постоянного местопребывания. Следовательно, многие страны, придерживающиеся метода освобождения в своих двусторонних конвенциях, могут пожелать ограничить применение пункта 1 Статьи 23А, в частности ограничив применение освобождения от налога только тем доходом, с которого был фактически уплачен налог в стране источника, или применяя к некоторым статьям дохода не метод освобождения, а зачет налога, предусмотренный в пункте 2 Статьи 23А. Кроме того, поскольку пункт 1 Статьи 23А Типовой конвенции Организации Объединенных Наций имеет более широкую сферу применения, чем соответствующее положение Типовой конвенции ОЭСР, государство, которое в общем придерживается метода освобождения, может выбрать метод зачета налога в отношении конкретных статей дохода, не упомянутых в пункте 2 Статьи 23А.

16. Далее комментарий к Типовой конвенции ОЭСР гласит:

«В. *Альтернативная формулировка статьи*

Результат применения метода освобождения в том виде, как он сформулирован в данной статье, состоит в снижении облагаемого налогом дохода или капитала в государстве постоянного местопребывания на сумму, освобожденную в этом государстве. Если в конкретном государстве сумма дохода, установленная в целях определения подоходного налога, используется как мера в других целях, например для выплаты социальных пособий, применение метода освобождения в предлагаемой форме может

привести к тому, что такие пособия будут выплачиваться лицам, не имеющим на них права. Чтобы избежать таких последствий, статья может быть изменена таким образом, чтобы рассматриваемый доход включался в облагаемый налогом доход в государстве постоянного местопребывания. В таких случаях государство постоянного местопребывания должно отказаться от той части общей суммы налога, которая приходится на рассматриваемый доход. Эта процедура принесет тот же результат, что и статья в предлагаемой формулировке. Государства могут по собственному усмотрению внести такие изменения в проект статьи. Если государство пожелает составить статью указанным выше образом, пункт 1 может быть составлен в следующей редакции:

> "Если резидент одного из Договаривающихся государств извлекает доход или имеет в собственности капитал, который, согласно положениям настоящей Конвенции, подлежит налогообложению только в другом Договаривающемся государстве или может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, первое упомянутое государство должно, с учетом положений пункта 2, разрешить вычесть из подоходного налога или налога с капитала ту часть подоходного налога или налога с капитала, соответственно, которая приходится, в зависимости от ситуации, на полученный доход или находящийся в собственности капитал в таком другом государстве".

Если статья будет составлена таким образом, то не будет необходимости в пункте 3 и он может быть опущен. [пункт 37]

C. *Прочие проблемы*

Статья 23А содержит принцип, согласно которому государство постоянного местопребывания должно предоставить освобождение, но не предусматривает подробных правил относительно того, как осуществляется такое освобождение. Это соответствует общей структуре Конвенции. Статьи 6–22 также содержат нормы, относящиеся к праву облагать налогом различные виды дохода или капитала, не определяя, как правило, налогооблагаемый доход или капитал, вычеты, ставки налогов и т. д. (ср., однако, пункт 3 Статьи 7 и Статью 24). Опыт показывает, что может возникнуть множество проблем. Особенно это относится к Статье 23А. Некоторые из этих проблем рассматриваются в последующих пунктах. При отсутствии конкретного положения в Конвенции применяется внутреннее законодательство каждого из Договари-

вающихся государств. Некоторые конвенции содержат прямую ссылку на внутреннее законодательство, но этого, разумеется, недостаточно, если метод освобождения не предусмотрен внутренним законодательством. В таких случаях Договаривающиеся государства, которые сталкиваются с этой проблемой, должны установить правила относительно применения Статьи 23А, если необходимо, после консультаций с компетентным органом другого Договаривающегося государства (пункт 3 Статьи 25). [пункт 38]

1. *Сумма освобождения*

Сумма дохода, подлежащая освобождению от налога в государстве постоянного местопребывания, представляет собой сумму, с которой, при отсутствии Конвенции, взимался бы внутренний подоходный налог согласно внутреннему законодательству, регулирующему такое налогообложение. Поэтому она может отличаться от суммы дохода, с которого взимается налог в государстве источника согласно его внутреннему законодательству. [пункт 39]

Обычно базой для расчета подоходного налога является общий чистый доход, то есть валовой доход минус разрешенные вычеты. Поэтому освобождению подлежит валовой доход, полученный в государстве источника, минус все разрешенные вычеты (фиксированные или пропорциональные), связанные с таким доходом. [пункт 40]

Проблемы возникают в результате того, что большинство стран предусматривают в своем налоговом законодательстве дополнительные вычеты из общего дохода или конкретных статей дохода для определения облагаемой суммы дохода. Эту проблему можно проиллюстрировать на числовом примере:

a)	Внутренний доход (валовой минус скидки на расходы)	100
b)	Доход из другого государства (валовой минус скидки на расходы)	100
c)	Итого доход	200
d)	Вычеты в связи с другими расходами, предусмотренные в законодательстве государства постоянного местопребывания и не связанные с любым доходом, указанным в *a* или *b*, в частности страховые премии, взносы в благотворительные учреждения	–20
e)	“Чистый” доход	180
f)	Личные и семейные скидки	–30
g)	Доход, подлежащий налогообложению	150

Вопрос заключается в том, какая сумма должна быть освобождена от налога, например:

— 100 (строка *b*), при этом остается налогооблагаемый доход в размере 50;

— 90 (половина строки *e*, в соответствии с соотношением между строкой *b* и строкой *c*), при этом остается 60 (строка *f* полностью вычитается из внутреннего дохода);

— 75 (половина строки *g*, в соответствии с соотношением между строкой *b* и строкой *c*), при этом остается 75;

— или любая другая сумма. [пункт 41]

Сравнение законодательства и практики стран — членов ОЭСР показывает, что сумма, подлежащая освобождению, бывает разной в зависимости от страны. Решение, принятое государством, зависит от политики этого государства и структуры его налогов. Намерение государства может заключаться в том, чтобы его резиденты в любом случае полностью пользовались своими личными и семейными скидками и другими льготами. В других государствах эти не облагаемые налогом суммы распределяются. Во многих государствах личные или семейные скидки составляют часть прогрессивной шкалы, предоставляются как вычет из налога или даже отсутствуют, при том что семейное положение учитывается с помощью отдельной шкалы налогов. [пункт 42]

С учетом широкого разнообразия в области налоговой политики и методов, применяемых в различных странах для определения налога, особенно скидок, вычетов и аналогичных льгот, представляется целесообразным не предлагать однозначное единое решение в Конвенции, а дать возможность каждому государству применять его собственные законодательство и методику. Договаривающиеся государства, которые предпочитают решать особые проблемы в своих конвенциях, разумеется, могут сделать это в ходе двусторонних переговоров. И наконец, отмечается тот факт, что эта проблема имеет также важное значение для государств, пользующихся методом возмещения налога... [пункт 43]

2. *Учет убытков*

Некоторые государства, применяя Статью 23А, учитывают убытки, понесенные в другом государстве, таким же образом, как и доход, возникающий в этом государстве: как государство постоянного местопребывания (государство R) они не разрешают

вычитать убытки, понесенные в связи с недвижимым имуществом или постоянным представительством, расположенным в другом государстве (E или S). При условии, что это другое государство разрешает переносить такие убытки, налогоплательщик не несет каких-либо потерь, поскольку он просто не может претендовать на двойной вычет тех же самых убытков и в государстве E (или S), и в государстве R. Другие государства как государства постоянного местопребывания R разрешают вычесть убытки, понесенные в государстве E (или S) из облагаемого ими дохода. В таком случае государство R вправе ограничить освобождение согласно пункту 1 Статьи 23A в отношении прибыли или дохода, полученного впоследствии в другом государстве E (или S), посредством вычета из такой последующей прибыли или дохода суммы понесенных ранее убытков, которые налогоплательщик может переносить в государстве E (или S). Поскольку решение зависит прежде всего от внутреннего законодательства Договаривающихся государств, а законы стран — членов ОЭСР существенно отличаются друг от друга, в самой статье не может быть предложено никакого решения, и сами Договаривающиеся государства в случае необходимости могут прояснить этот вопрос и другие проблемы, связанные с убытками.., в двустороннем порядке — или в самой статье, или с помощью процедуры взаимного согласования (пункт 3 Статьи 25). [пункт 44]

3. *Налогообложение остальной части дохода*

Помимо применения прогрессивных налоговых ставок, что в настоящее время регулируется в пункте 3 Статьи.., могут возникнуть некоторые проблемы, связанные с конкретными положениями налогового законодательства. Например, некоторые налоговые законы предусматривают, что налогообложение возникает только тогда, когда имеется или превышена минимальная сумма налогооблагаемого дохода (необлагаемый порог). До применения Конвенции общий доход может явно превышать такой необлагаемый порог; но благодаря освобождению в результате применения Конвенции, что приводит к вычету не облагаемого налогом дохода из общего налогооблагаемого дохода, оставшаяся часть может сократиться до суммы, находящейся ниже уровня этого порога. По причинам, указанным в пункте 43, выше, не может быть предложено единое решение. Однако следует отметить, что проблема не возникнет, если принять альтернативную формулировку пункта 1 Статьи 23A… [пункт 45]

Некоторые государства ввели специальные системы налогообложения дохода компаний... В государствах, применяющих дробление ставки налога с компаний.., может возникнуть проблема, вычитать ли освобождаемый доход из нераспределенного дохода (к которому применяется обычная налоговая ставка), либо из распределенного дохода (к которому применяется пониженная налоговая ставка), или освобождаемый доход относить частично к распределенному, а частично к нераспределенному доходу. Если по законодательству государства, применяющего дробление ставки налога с компаний, с материнской компании взимается дополнительный налог на дивиденды, которые она получает от отечественной дочерней компании, но которые не перераспределяются (на том основании, что такой дополнительный налог компенсирует преимущества от пониженной налоговой ставки, которой пользуется дочерняя компания в отношении распределенного дохода), то возникает проблема — может ли взиматься такой дополнительный налог, если дочерняя компания выплачивает свои дивиденды из дохода, освобожденного от налога в силу Конвенции. И наконец, аналогичная проблема может возникнуть в связи с налогами ("précompte", предварительный налог с компаний), которые взимаются с распределенной прибыли компании для покрытия зачета налога, предоставляемого акционерам... Вопрос заключается в следующем: могут ли такие специальные налоги, связанные с распределением прибыли, взиматься в той мере, в какой распределение производится из прибыли, освобожденной от налога? Эти вопросы Договаривающиеся государства могут решить в ходе двусторонних переговоров. [пункт 46]

Пункт 2

В статьях 10 и 11 право облагать налогом дивиденды и проценты распределяется между государством постоянного местопребывания и государством источника. В этих случаях государство постоянного местопребывания может, если пожелает, не взимать налог... и применять метод освобождения к вышеупомянутым статьям дохода. Однако, если государство постоянного местопребывания предпочитает воспользоваться своим правом на налогообложение таких статей дохода, оно не может применить метод освобождения для устранения двойного налогообложения, поскольку таким образом оно полностью откажется от своего права на налогообложение соответствующего вида дохода. Для государства постоянного местопребывания применение метода зачета налога, как правило, представляется приемлемым

решением. Более того, как уже отмечалось… в пункте 31, выше, государства, которые в основном придерживаются метода освобождения, могут пожелать применить к конкретным статьям дохода не освобождение, а метод зачета. Следовательно, данный пункт составляется в соответствии с методом обыкновенного зачета налога. Приведенный ниже комментарий к Статье 23B применяется к пункту 2 Статьи 23A mutatis mutandis. [пункт 47]

В случаях, упомянутых в предыдущем пункте, устанавливаются определенные максимальные процентные ограничения в отношении налога, который сохраняется за государством источника. В таких случаях ставка налога в государстве постоянного местопребывания очень часто будет выше, чем ставка в государстве источника. Поэтому ограничение скидки, предусмотренное во втором предложении пункта 2 в соответствии с методом обыкновенного зачета налога, возникнет только в ограниченном количестве случаев. Если в таких случаях Договаривающиеся государства предпочтут отказаться от ограничения и применить метод полного зачета налога, они могут сделать это, изъяв второе предложение пункта 2... [пункт 48]

Дивиденды компании от значительного пакета акций

Комбинированный эффект применения пунктов 1 и 2 Статьи 10 и Статьи 23 (статьи 23A и 23B, в зависимости от ситуации) заключается в том, что государство постоянного местопребывания акционера может облагать налогом дивиденды, возникающие в другом государстве, но оно должно зачесть в счет своего собственного налога на такие дивиденды налог, уплаченный государству, где возникли дивиденды, по ставке, установленной в пункте 2 Статьи 10. Этот режим в равной мере применяется, если получатель дивидендов является материнской компанией, получающей дивиденды от дочерней компании; в таком случае налог, удержанный в государстве дочерней компании и зачтенный в государстве материнской компании, ограничивается [5] процентами от валовой суммы дивидендов в результате применения подпункта *a* пункта 2 Статьи 10. [пункт 49]

Эти положения позволяют эффективно избежать юридического двойного налогообложения дивидендов, но не мешают постоянно повторно облагать налогом прибыль компании, распределенную материнской компании: сначала на уровне дочерней компании, а затем на уровне материнской компании. Такое повторное налогообложение создает серьезное препятствие развитию международных инвестиций. Многие государства признали

это и включили в свое внутреннее законодательство положения, призванные обойти это препятствие. Более того, такие положения часто включаются в конвенции об избежании двойного налогообложения. [пункт 50]

Комитет по бюджетно-налоговым вопросам рассмотрел вопрос о том, следует ли изменить Статью 23 Конвенции, чтобы урегулировать эту проблему. Хотя многие государства выступают за включение такого положения в Типовую конвенцию, это намерение натолкнулось на целый ряд трудностей, возникших из-за различий в позициях государств и разнообразия возможных решений. Некоторые государства, опасающиеся уклонения от уплаты налогов, предпочли сохранить за собой право выбора и решить этот вопрос только в своем внутреннем законодательстве. [пункт 51]

В конце концов предпочли оставить за государствами право свободного выбора собственного подхода к решению данной проблемы. Государства, предпочитающие урегулировать ее в своих конвенциях, как правило, придерживаются одного из нижеприведенных подходов.

a) *Освобождение с прогрессией*

Государство, резидентом которого является материнская компания, освобождает от налога дивиденды, полученные ею от дочерней компании в другом государстве, но, тем не менее, может принять эти дивиденды в расчет при исчислении налога, причитающегося с материнской компании по остальной части дохода (такое положение часто предпочитают государства, применяющие метод освобождения, указанный в Статье 23A).

b) *Зачет основных налогов*

В отношении дивидендов, полученных от дочерней компании, государство, резидентом которого является материнская компания, предоставляет зачет, предусмотренный в пункте 2 Статьи 23A или в пункте 1 Статьи 23B, в зависимости от ситуации, не только на налог с дивидендов как таковой, но и на налог, уплаченный дочерней компанией с распределенной прибыли (такое положение часто предпочитают государства, применяющие в качестве общего правила метод зачета дохода, указанный в Статье 23B).

c) *Приравнивание к владению акциями отечественной дочерней компании*

Дивиденды, которые материнская компания получает от иностранной дочерней компании, подлежат такому же режиму налогообложения в государстве материнской компании, как и дивиденды, полученные от дочерней компании, являющейся резидентом в этом государстве. [пункт 52]

Если государство материнской компании взимает налоги с капитала, аналогичное решение должно также распространяться на такие налоги. [пункт 53]

Более того, государства могут сами устанавливать ограничения и методы применения этих положений (определение владения акциями и минимальный срок такого владения, доля дивидендов, считающаяся компенсированной административными или финансовыми расходами) или обусловить льготу, предоставляемую в соответствии с особым режимом, тем, что дочерняя компания осуществляет реальную экономическую деятельность в государстве, резидентом которого она является, или что она получает основную часть своего дохода в этом государстве, или что она подлежит в нем значительному налогообложению с прибыли. [пункт 54]

Пункт 3

Проект конвенции 1963 года прямо предусматривает применение прогрессивной шкалы налоговых ставок государством постоянного местопребывания (последнее предложение пункта 1 Статьи 23А), и большинство конвенций, заключенных между странами — членами ОЭСР, которые придерживаются метода освобождения, следуют этому принципу. Согласно пункту 3 Статьи 23А государство постоянного местопребывания сохраняет за собой право учитывать сумму освобожденного от налога дохода или капитала при определении налога, взимаемого с остальной части дохода или капитала. Это правило применяется даже в том случае, когда освобожденный от налога доход (или статьи капитала) и налогооблагаемый доход (или статьи капитала) начисляются тем лицам (например, мужу и жене), чьи доходы (или статьи капитала) облагаются налогом совместно в соответствии с внутренним законодательством. Этот принцип прогрессии применяется к доходу или капиталу, освобожденному от налогов в силу пункта 1 Статьи 23А, а также к доходу или капиталу, который согласно любому другому положению Конвенции “подле-

жит налогообложению только” в другом Договаривающемся государстве... Именно поэтому в Типовой конвенции 1977 года принцип прогрессии был перенесен из пункта 1 Статьи 23А в новый пункт 3 той же статьи и делается ссылка на освобождение от налога “в соответствии с каким-либо положением Конвенции”. [пункт 55]

Пункт 3 Статьи 23А касается только государства постоянного местопребывания. Формулировка статьи не препятствует применению государством источника положений его внутреннего законодательства относительно прогрессии». [пункт 56]

С. *Комментарий к пунктам Статьи* 23В

18. Поскольку Статья 23В Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит Статью 23В Типовой конвенции ОЭСР, полностью сохраняет силу приведенный ниже комментарий к этой статье:

«*Пункт* 1

А. *Методы*

Статья 23В, в основе которой лежит принцип зачета налога, предусматривает метод обыкновенного зачета: государство постоянного местопребывания (R) позволяет вычитать из собственного налога на доход или капитал своего резидента сумму, эквивалентную сумме налога, уплаченной в другом государстве E (или S) с полученного дохода или имеющегося в собственности капитала в этом другом государстве E (или S), но вычет ограничивается соответствующей долей от собственного налога. [пункт 57]

Метод обыкновенного зачета налога предназначен также для применения государством, которое придерживается метода освобождения, но должно предоставлять зачет в соответствии с пунктом 2 Статьи 23А в отношении налога, взимаемого по ограниченным ставкам в другом государстве с дивидендов и процентов... Возможность некоторой модификации.., несомненно, можно рассмотреть в случае дивидендов и процентов, выплачиваемых резиденту государства, которое придерживается метода обыкновенного зачета налога... [пункт 58]

Следует отметить, что Статья 23В применяется в государстве R только в отношении статей дохода или капитала, которые согласно Конвенции “могут облагаться налогом” в другом государстве E (или S). Статьи дохода или капитала, которые согласно

Статье 8, пункту 3 Статьи 13, подпункту *a* пунктов 1 и 2 Статьи 19 и пункту 3 Статьи 22 “подлежат налогообложению только” в другом государстве, по определению освобождаются от налогов в государстве R.., и комментарий к Статье 23A применяется к такому освобожденному от налога доходу или капиталу. Что касается прогрессии, делается ссылка на пункт 2 данной статьи... [пункт 59]

Статья 23B излагает основные правила метода зачета налога, но не конкретизирует правила исчисления и действия зачета. Это согласуется с общей структурой Конвенции. Как показывает опыт, здесь могут возникнуть многие проблемы. Некоторые из них рассматриваются в последующих пунктах. Во многих государствах во внутреннем законодательстве уже существуют подробные нормы относительно зачета налога на иностранные доходы. Поэтому в ряде конвенций содержатся ссылки на внутреннее законодательство Договаривающихся государств и, кроме того, предусматривается, что такие внутренние нормы не влияют на принцип, заложенный в Статье 23B. Если метод зачета налога не применяется во внутреннем законодательстве одного из Договаривающихся государств, это государство устанавливает правила применения Статьи 23B, в случае необходимости, после консультаций с компетентным органом другого Договаривающегося государства (пункт 3 Статьи 25). [пункт 60]

Сумма иностранного налога, которую разрешается зачитывать, — это налог, фактически уплаченный в соответствии с Конвенцией в другом Договаривающемся государстве. Здесь могут возникнуть проблемы, например если такой налог не рассчитывается с дохода за год, в отношении которого он взимается, а с дохода за предыдущий год или со среднего дохода за два или более предыдущих года. Другие проблемы могут возникнуть в связи с различиями в методах определения дохода или в связи с изменениями валютного курса (девальвацией или ревальвацией). Однако эти проблемы вряд ли можно решить с помощью специального положения Конвенции. [пункт 61]

Согласно положениям второго предложения пункта 1 Статьи 23B сумма вычета, которую разрешает государство постоянного местопребывания R, ограничивается той частью подоходного налога, которая относится к доходу, полученному в государстве S или E (так называемый “максимальный вычет”). Этот максимальный вычет может быть исчислен или посредством разделения всего налога с общей суммы дохода в соответствии с соот-

ношением между доходом, в отношении которого предоставляется зачет, и общей суммой дохода, или посредством применения налоговой ставки со всего дохода к доходу, в отношении которого предоставляется зачет. На самом деле в случаях, когда налог в государстве E (или S) равен соответствующему налогу в государстве R или превышает его, метод зачета будет иметь тот же эффект, что и метод освобождения с прогрессией. Кроме того, при применении метода зачета могут возникать аналогичные проблемы в отношении суммы дохода, налоговой ставки и т. д., о чем говорится в комментарии к Статье 23A... По тем же причинам, что упомянуты в пунктах 42 и 43, выше, в отношении метода зачета также желательно не предлагать однозначное единое решение в Конвенции, а оставить каждому государству право применять собственное законодательство и методику. Это относится и к некоторым дополнительным проблемам, о которых говорится ниже. [пункт 62]

Максимальный вычет обычно исчисляется как налог с чистого дохода, то есть с дохода в государстве E (или S) минус допустимые вычеты (фиксированные или пропорциональные), связанные с таким доходом... По этой причине максимальный вычет во многих случаях может быть ниже, чем налог, фактически уплаченный в государстве E (или S). Это особенно относится к тем случаям, когда, например, резидент государства R, получающий проценты в государстве S, занял средства у третьего лица для финансирования ссуды, приносящей процент. Поскольку процент, причитающийся по таким заемным средствам, может быть вычтен из процента, полученного в государстве S, сумма чистого дохода, подлежащего налогообложению в государстве R, может оказаться весьма небольшой или может вовсе не быть чистого дохода. Эту проблему можно решить с помощью применения метода полного зачета налога в государстве R, как сказано в пункте 48, выше. Еще одним решением могло бы стать освобождение такого дохода от налога в государстве S, как предлагается в комментарии в отношении процентов по продажам в кредит и ссудам, предоставляемым банками... [пункт 63]

Если резидент государства R получает в государстве S различные виды дохода и последнее государство, согласно его налоговому законодательству, взимает налог только с одной из таких статей дохода, то максимальный вычет, который предоставит государство R, будет, как правило, составлять часть его налога, который приходится только на эту статью дохода, облагаемую в государстве S. Однако возможны другие решения, особенно с

учетом следующей, более широкой проблемы: в связи с тем что зачет должен быть предоставлен, например по нескольким статьям дохода, по которым в государстве S взимается налог по разным ставкам, или по доходу из нескольких государств, имеющих конвенции или не имеющих таковых, возникает вопрос о том, следует ли исчислять максимальную сумму вычета или зачет отдельно по каждой статье дохода или по каждому государству, или по всему иностранному доходу, соответствующему требованиям для зачета согласно внутреннему законодательству или конвенциям. В соответствии с системой "полного зачета" весь иностранный доход складывается в одну сумму, и общая сумма иностранных налогов зачитывается из внутреннего налога, причитающегося на весь иностранный доход. [пункт 64]

Дополнительные проблемы могут возникать в отношении убытков. Резидент государства R, получающий доход в государстве E (или S), может иметь убытки в государстве R или в государстве E (или S), или в третьем государстве. Для целей зачета налога убытки в данном государстве, как правило, вычитаются из другого дохода в том же самом государстве. Могут ли убытки, понесенные за пределами государства R (например, в постоянном представительстве), быть вычтены из другого дохода, полученного в государстве R или в другом государстве, зависит от внутреннего законодательства государства R. Здесь могут возникнуть проблемы, аналогичные упомянутым в комментарии к Статье 23A (см. пункт 44, выше). Если общая сумма дохода получена за рубежом, а в государстве R нет дохода, а лишь убытки, не превышающие по размеру доход, полученный за рубежом, то тогда общая сумма налога, взимаемого в государстве R, будет приходиться на доход в государстве S, а максимальный вычет, который предоставит государство R, будет составлять налог, взимаемый в государстве R. Возможны и другие решения. [пункт 65]

Вышеупомянутые проблемы в значительной степени зависят от внутреннего законодательства и практики, и поэтому решение должно быть оставлено на усмотрение каждого государства. В данном контексте можно отметить, что некоторые государства весьма либерально подходят к применению метода зачета налога. Некоторые государства также рассматривают вопрос о переносе неиспользованных налоговых зачетов или уже разрешают такую возможность. Разумеется, Договаривающиеся государства вправе в процессе двусторонних переговоров внести поправки в данную статью, с тем чтобы урегулировать любые из вышеназванных проблем. [пункт 66]

В ситуациях так называемой “недостаточной капитализации” Типовая конвенция разрешает государству компании-заемщика при определенных условиях рассматривать выплату процентов как распределение дивидендов в соответствии с его внутренним законодательством; существенным условием является то, что лицо, предоставляющее ссуду, фактически разделяет риски, которые несет компания-заемщик. Это имеет два последствия:

— налогообложение у источника таких “процентов” по ставке, применяемой к дивидендам (пункт 2 Статьи 10);

— включение таких “процентов” в налогооблагаемую прибыль компании-ссудодателя. [пункт 67]

Если выполнены соответствующие условия, государство постоянного местопребывания ссудодателя обязано предоставить льготу в отношении любого юридического или экономического двойного налогообложения процентов, как если бы выплата была дивидендом. В таком случае оно предоставит зачет налога, фактически удержанного с этих процентов в государстве постоянного местопребывания заемщика по ставке, применимой к дивидендам, и, кроме того, если ссудодатель является материнской компанией компании-заемщика, распространить на такие “проценты” любую дополнительную льготу в соответствии с его режимом в отношении материнской/дочерней компании. Это обязательство может возникнуть в результате:

a) действующей формулировки Статьи 23 Конвенции, когда она обеспечивает льготу в отношении дохода, определенного как дивиденды в Статье 10, или статей дохода, регулируемых Статьей 10;

b) контекста Конвенции, то есть сочетания статей 9, 10, 11 и 23 и, в случае необходимости, посредством процедуры взаимного согласования:

— если проценты рассматривались в стране постоянного местопребывания компании-заемщика как дивиденды согласно нормам, которые соответствуют пункту 1 Статьи 9 или пункту 6 Статьи 11, и если государство постоянного местопребывания ссудодателя соглашается с таким режимом учета процентов и готово применить соответствующую корректировку;

— если государство постоянного местопребывания ссудодателя применяет аналогичные правила недоста-

точной капитализации и на взаимных условиях будет рассматривать выплату в качестве дивиденда, то есть если выплата произведена компанией, учрежденной на его территории, резиденту другого Договаривающегося государства;

— во всех других случаях, когда государство постоянного местопребывания ссудодателя признает, что государство постоянного местопребывания заемщика правильно рассматривает проценты как дивиденды… [пункт 68]

B. *Замечания, касающиеся налога на капитал*

Согласно формулировке пункта 1 зачет предоставляется в отношении подоходного налога только в счет подоходного налога или в отношении налога на капитал только в счет налога на капитал. Следовательно, зачет в отношении и в счет налога на капитал будет предоставлен, только если в обоих Договаривающихся государствах существует налог на капитал. [пункт 70]

В ходе двусторонних переговоров оба Договаривающихся государства могут согласовать, что налог, называемый налогом на капитал, по своему характеру очень похож на подоходный налог, и поэтому могут посчитать целесообразным разрешить его зачет в счет подоходного налога и наоборот. Существуют случаи, когда из-за того, что одно государство не взимает налога на капитал, или из-за того, что оба государства взимают налоги на капитал только с внутренних активов, не возникает двойного налогообложения капитала. В таких случаях, несомненно, предполагается, что ссылка на налогообложение капитала может быть опущена. Кроме того, государства могут посчитать целесообразным, независимо от характера налогов, регулируемых конвенцией, разрешить зачет всей суммы налога в государстве источника или местонахождения собственности в счет общей суммы налога в государстве постоянного местопребывания. Однако, если конвенция регулирует и налоги на недвижимый капитал, и налоги на капитал, которые по своему характеру аналогичны подоходному налогу, государства могут пожелать разрешить зачет в счет подоходного налога только последних налогов на капитал. В таких случаях государства вправе изменить предлагаемую статью для получения желаемого результата. [пункт 71]

C. *Особые случаи отношения между налогообложением в государстве источника и методом обыкновенного зачета налога*

В некоторых случаях государство, особенно развивающаяся страна, может по конкретным причинам предоставить льготы налогоплательщикам, например налоговые льготы с целью стимулирования промышленного производства. Аналогичным образом государство может освободить от налогообложения некоторые виды дохода, например пенсии военнослужащим, раненным на войне. [пункт 72]

Когда такое государство заключает конвенцию с государством, применяющим метод освобождения, не возникает никакого ограничения в отношении льготы, предоставляемой налогоплательщикам, поскольку это другое государство должно предоставить освобождение независимо от суммы налога, если таковой имеется, взимаемого в государстве источника (см. пункт 34, выше). Но когда другое государство использует метод зачета налога, льгота может оказаться обесцененной в той мере, в какой такое другое государство разрешит сделать вычет только налога, уплаченного в государстве источника. Благодаря льготам это другое государство обеспечивает так называемую “недоговорную”выгоду для своего казначейства. [пункт 73]

Если два государства соглашаются, что выгода от льгот, предоставляемых налогоплательщикам в государстве источника, не должна обесцениться, необходимо изменить пункт 2 Статьи 23A или Статью 23B. [пункт 74]

Для этого можно использовать различные формулировки, например:

a) государство постоянного местопребывания разрешает вычитать сумму налога, который государство источника может взимать в соответствии с общим законодательством, или сумму, ограниченную Конвенцией (например, ограничение ставок, предусмотренных в отношении дивидендов и процентов в статьях 10 и 11), даже если государство источника в качестве развивающейся страны отказалось взимать такой налог полностью или частично в соответствии с особыми положениями, направленными на стимулирование своего экономического развития;

b) в ответ на потери в налоговых поступлениях, на которые идет развивающаяся страна, сокращая в целом свои налоги у

источника, государство постоянного местопребывания соглашается произвести вычет из своего налога суммы (частично несуществующей), установленной по более высокой ставке;

c) государство постоянного местопребывания освобождает от налога доход, полученный благодаря налоговым льготам в развивающейся стране.

Договаривающиеся государства могут по собственному усмотрению разработать другие варианты в ходе двусторонних переговоров. [пункт 75]

Если одно из Договаривающихся государств соглашается особым образом стимулировать инвестиции в другое государство, являющееся развивающейся страной, вышеизложенные положения будут, как правило, сопровождаться гарантиями для инвесторов, то есть конвенция будет ограничивать ставку налога, которая может применяться в государстве источника к дивидендам, процентам и роялти. [пункт 76]

Более того, могут быть предусмотрены ограничения по сроку, или временные ограничения, в отношении действия льгот, предусматриваемых в варианте *a* и, возможно, в варианте *c*, выше: расширенный зачет (или освобождение) может предоставляться лишь в отношении льгот, которые временно действуют в развивающихся странах, или только в отношении будущих осуществленных инвестиций либо заключенных контрактов (например, с даты вступления в силу конвенции) или на установленный период времени. [пункт 77]

Таким образом, есть много вариантов решения этой проблемы. Фактически конкретные последствия соответствующих положений могут также отличаться друг от друга в результате действия других факторов, таких как сумма, включаемая в налогооблагаемый доход в государстве постоянного местопребывания [см. варианты *a* и *b*, выше]; это может быть чистый полученный доход (после вычета налога, фактически уплаченного в государстве источника) либо чистый доход без вычета суммы, равной налогу, фактически уплаченному в государстве источника, или налогу, который мог бы взиматься в соответствии с конвенцией (по ставкам, предусмотренным в статьях 10 и 11), или налогу, который государство постоянного местопребывания соглашается засчитывать в качестве вычета. [пункт 78]

Пункт 2

Этот пункт был добавлен, с тем чтобы государство постоянного местопребывания могло сохранить право принимать в расчет сумму дохода или капитала, освобожденную от налога в этом государстве, при определении налога, взимаемого с остальной части дохода или капитала. Сохраняемое таким образом право распространяется на доход или капитал, который “подлежит налогообложению только” в другом государстве. Следовательно, принцип прогрессии гарантируется для государства постоянного местопребывания не только в отношении дохода или капитала, который “может облагаться налогом” в другом государстве, но и для дохода или капитала, который “подлежит налогообложению только” в другом государстве. Комментарий к пункту 3 Статьи 23А в отношении государства источника относится также и к пункту 2 Статьи 23В». [пункт 79]

Комментарии к главе VI

СПЕЦИАЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статья 24

НЕДИСКРИМИНАЦИЯ

1. Статья 24 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит Статью 24 Типовой конвенции ОЭСР. В 1999 году определение термина «гражданин», которое прежде содержалось в этой статье, было перенесено в Статью 3, как и в Типовой конвенции ОЭСР. (Ср. пункт 9 комментария к Статье 3, выше.)

Пункт 1

2. Поскольку данный пункт воспроизводит пункт 1 Статьи 24 Типовой конвенции ОЭСР, полностью сохраняет силу комментарий к этому пункту:

> «Данный пункт устанавливает принцип, согласно которому в целях налогообложения запрещается дискриминация на основании гражданства и на взаимной основе режим в отношении граждан одного из Договаривающихся государств не может быть менее благоприятным в другом Договаривающемся государстве по сравнению с гражданами последнего государства, находящимися в таких же обстоятельствах. [пункт 1]
>
> Следует отметить, что принцип недискриминации, в различной редакции и с более или менее широкой сферой действия, применялся в международных налоговых отношениях еще задолго до появления в конце XIX века классических конвенций об избежании двойного налогообложения. Таким образом, в очень многих соглашениях различного рода (консульских конвенциях или конвенциях о постоянном представительстве, договорах о дружбе или торговле и т. д.), заключенных между государствами, особенно в XIX веке, с целью расширения и укрепления дипломатической защиты своих граждан, где бы они ни проживали, существуют положения, согласно которым каждое из Договаривающихся государств обязуется предоставлять гражданам другого государства равный режим по сравнению с собственными гражданами. Тот факт, что такие положения впоследствии были включены в конвенции об избежании двойного налогообложе-

ния, никоим образом на сказался на их первоначальном обосновании и сфере применения. Пункт 1 предусматривает, что его применение не ограничивается в силу Статьи 1 только гражданами, которые являются резидентами Договаривающегося государства, а, напротив, распространяется на всех граждан каждого Договаривающегося государства, независимо от того, являются ли они резидентами одного из них. Иными словами, все граждане одного из Договаривающихся государств имеют право ссылаться на это положение в другом Договаривающемся государстве. В частности, это относится к гражданам Договаривающихся государств, которые не являются резидентами ни одного из них, а относятся к резидентам третьего государства. [пункт 2]

Выражение "при таких же обстоятельствах" относится к налогоплательщикам (физическим лицам, юридическим лицам, товариществам и объединениям), которые находятся с точки зрения применения обычных налоговых законов или нормативных актов практически в таких же обстоятельствах как по закону, так и по факту. Выражение "в частности в отношении постоянного местопребывания" проясняет, что постоянное местопребывание налогоплательщика является одним из факторов, которые учитываются при определении того, находятся ли налогоплательщики в аналогичных обстоятельствах. Выражение "при таких же обстоятельствах" само по себе достаточно, чтобы установить, что налогоплательщик, являющийся резидентом одного из Договаривающихся государств, и налогоплательщик, не являющийся резидентом этого государства, не находятся в одних и тех же обстоятельствах. На самом деле, хотя выражение "в частности в отношении постоянного местопребывания" не содержалось в Проекте конвенции 1963 года и в Типовой конвенции 1977 года, государства-члены последовательно придерживались мнения при применении и толковании выражения "при таких же обстоятельствах", что необходимо принимать во внимание постоянное местопребывание налогоплательщика. Однако при пересмотре Типовой конвенции Комитет по бюджетно-налоговым вопросам посчитал, что специальная ссылка на постоянное местопребывание налогоплательщиков будет полезным пояснением, поскольку позволит избежать возможных сомнений относительно толкования выражения "при таких же обстоятельствах". [пункт 3]

Поэтому при применении пункта 1 основной вопрос сводится к следующему: будет ли к двум лицам, являющимся резидентами одного и того же государства, применяться различный режим исключительно по причине различного гражданства. Следовательно,

если Договаривающееся государство, предоставляя налоговую льготу в связи с семейным положением, проводит различие между собственными гражданами, в зависимости от того, проживают ли они постоянно на его территории или нет, то это государство не может считаться обязанным предоставлять гражданам другого государства, которые не проживают постоянно на его территории, тот же самый режим, который оно предоставляет своим гражданам-резидентам, но обязано распространить на них тот же режим, который применяется к его гражданам, являющимся резидентами другого государства. Точно так же пункт 1 не применяется, если гражданин одного из Договаривающихся государств (государство R), который является также резидентом государства R, подлежит менее благоприятному режиму налогообложения в другом Договаривающемся государстве (государство S), чем гражданин государства S, проживающий постоянно в третьем государстве (например, в результате применения положений, направленных на предотвращение использования преимуществ налогового убежища), поскольку оба этих лица не находятся в одних и тех же обстоятельствах в силу места своего постоянного проживания. [пункт 4]

Аналогичным образом положения пункта 1 не следует толковать как обязывающие государство, которое предоставляет особые налоговые привилегии своим государственным органам или службам как таковым, распространить эти же привилегии на государственные органы и службы другого государства. [пункт 5]

Их также нельзя толковать как обязывающие государство, которое предоставляет особые налоговые привилегии частным некоммерческим учреждениям, деятельность которых служит общественному благу именно этого государства, распространить те же привилегии на аналогичные учреждения, деятельность которых не служит его интересам. [пункт 6]

Рассмотрим первый из этих примеров: если государство предоставляет иммунитет от налогообложения своим государственным органам и службам, это обосновывается тем, что такие органы и службы являются неотъемлемой частью государства и их обстоятельства никоим образом не могут сравниваться с обстоятельствами государственных органов и служб другого государства. Тем не менее эта оговорка не должна применяться к государственным корпорациям, осуществляющим коммерческую деятельность. В той мере, в какой последние могут рассматриваться на тех же основаниях, что и частные промышленные и коммер-

ческие предприятия, к ним применяются положения пункта 1. [пункт 7]

Что касается второго случая, если государство предоставляет налоговые привилегии определенным частным некоммерческим учреждениям, это явно обосновано самим характером деятельности таких учреждений и благом, которое это государство и его граждане извлекают из этой деятельности. [пункт 8]

Кроме того, пункт 1 намеренно сформулирован в форме отрицания. Предусматривая, что граждане одного из Договаривающихся государств не могут в другом Договаривающемся государстве подвергаться налогообложению или к ним не могут предъявляться связанные с налогообложением требования иного или более обременительного характера по сравнению с налогообложением и соответствующими требованиями, которые при таких же обстоятельствах распространяются или могут распространяться на граждан другого Договаривающегося государства, этот пункт имеет такую же обязательную силу, как если бы он вменял Договаривающемуся государству обязанность предоставить такой же режим его соответствующим гражданам. Но, поскольку главная цель этого положения заключается в том, чтобы запретить дискриминацию в одном государстве по отношению к гражданам другого государства, в нем нет ничего, что мешало бы первому государству предоставить иностранным гражданам, по особым причинам или с целью соблюдения специального положения конвенции об избежании двойного налогообложения, а именно требования о налогообложении прибыли постоянного представительства на основании отдельных счетов, некоторые льготы или возможности, которыми не пользуются его собственные граждане. В существующей редакции пункт 1 не запрещает этого. [пункт 9]

С учетом вышеизложенного слова “не могут подвергаться… налогообложению или к ним не могут предъявляться какие-либо связанные с налогообложением требования иного или более обременительного характера” означают, что при обложении налогом граждан и иностранцев в одинаковых обстоятельствах этот налог должен иметь одну и ту же форму с точки зрения облагаемой базы и метода оценки, его ставка должна быть одинаковой и, наконец, связанные с налогообложением формальности (налоговые декларации, платежи, предписанные сроки и т. д.) не могут быть для иностранцев более жесткими, чем для граждан. [пункт 10]

Если учесть, что правовые отношения между компанией и государством, по законам которого она учреждена, в некоторых аспектах очень напоминают отношения гражданства в случае физических лиц, представляется оправданным не предусматривать специальное положение для юридических лиц, товариществ и объединений, а рассматривать их вместе с физическими лицами в пункте 1. Это возможно благодаря определению термина “гражданин” в подпункте *f* пункта 1 Статьи 3». [пункт 11]

Пункт 2

3. Поскольку этот пункт воспроизводит пункт 2 Статьи 24 Типовой конвенции ОЭСР, приведенный ниже комментарий к этому последнему пункту полностью сохраняет силу:

«28 сентября 1954 года ряд государств заключили в Нью-Йорке Конвенцию о статусе апатридов и, согласно Статье 29 этой Конвенции, лицам без гражданства должен быть предоставлен такой же режим, что и гражданам. В число государств, подписавших Конвенцию, входят несколько стран — членов ОЭСР. [пункт 12]

Однако следует признать, что положения пункта 2 в двусторонних конвенциях допускают распространение режима гражданина на лиц без гражданства, которые в силу одной из ситуаций, перечисленных в пункте 2 Статьи 1 вышеупомянутой Конвенции от 28 сентября 1954 года, не подпадают под действие этой Конвенции. С одной стороны, это в основном касается лиц, получивших на момент подписания Конвенции защиту или помощь от органов или учреждений Организации Объединенных Наций, кроме Верховного комиссара Организации Объединенных Наций по делам беженцев, и, с другой стороны, лиц, которые являются резидентами какой-либо страны и пользуются правами и несут обязательства, сопряженные со статусом гражданства этой страны. [пункт 13]

Цель пункта 2 состоит в том, чтобы ограничить сферу применения этого положения в отношении равного режима с гражданами Договаривающегося государства только лицами без гражданства, которые являются резидентами этого или другого Договаривающегося государства. [пункт 14]

Исключая таким образом лиц без гражданства, которые не являются резидентами ни одного из Договаривающихся госу-

дарств, это положение не позволяет им пользоваться привилегиями в одном государстве по сравнению с гражданами другого государства. [пункт 15]

Однако, если государства сочтут целесообразным в своих двусторонних отношениях распространить действие пункта 2 на всех лиц без гражданства — как резидентов, так и нерезидентов Договаривающегося государства, — с тем чтобы во всех случаях они пользовались наиболее благоприятным режимом, предоставляемым гражданам соответствующего государства, им для этого придется лишь принять следующий текст, который не содержит условия относительно постоянного местопребывания в Договаривающемся государстве:

> "Несмотря на положения Статьи 1, лица без гражданства не могут подвергаться в Договаривающемся государстве налогообложению или к ним не могут предъявляться какие-либо связанные с налогообложением требования иного или более обременительного характера, по сравнению с налогообложением и соответствующими требованиями, которые при таких же обстоятельствах распространяются или могут распространяться на граждан этого государства". [пункт 16]

Возможно, в будущем некоторые государства будут возражать против положений пункта 2 как слишком либеральных в том смысле, что они дают право лицам без гражданства, которые являются резидентами одного государства, претендовать на равный режим не только в другом государстве, но также и в государстве их постоянного местопребывания и, таким образом, пользоваться, в частности в последнем государстве, преимуществами положений конвенций об избежании двойного налогообложения, заключенных этим государством с третьими государствами. Если такие государства пожелают избежать таких последствий, они должны будут изменить пункт 2 следующим образом:

> "Лица без гражданства, являющиеся резидентами одного из Договаривающихся государств, не могут подвергаться в другом Договаривающемся государстве налогообложению или к ним не могут предъявляться какие-либо связанные с налогообложением требования иного или более обременительного характера по сравнению с налогообложением и соответствующими требованиями, которые при таких же обстоятельствах распространяются или могут распространяться на граждан этого другого Договаривающегося государства, в частности в отношении постоянного местопребывания". [пункт 17]

И наконец, необходимо понимать, что определение термина “лицо без гражданства”, употребляемое для целей подобной оговорки, может быть лишь таким, которое дано в пункте 1 Статьи 1 Конвенции от 28 сентября 1954 года и в соответствии с которым под термином “апатрид” подразумевается “лицо, которое не рассматривается гражданином каким-либо государством в силу его закона”». [пункт 18]

Пункт 3

4. Поскольку этот пункт воспроизводит пункт 3 Статьи 24 Типовой конвенции ОЭСР, полностью сохраняет силу комментарий к этому пункту:

«Строго говоря, вид дискриминации, которую призван устранить данный пункт, — это дискриминация, основанная не на гражданстве, а на фактическом местонахождении предприятия. Поэтому он касается без исключения и независимо от гражданства всех резидентов одного из Договаривающихся государств, которые имеют постоянное представительство в другом Договаривающемся государстве. [пункт 19]

Во-первых, представляется необходимым пояснить, что формулировка первого предложения пункта 3 должна толковаться таким образом, что различное, по практическим соображениям, налогообложение нерезидентов и резидентов не является дискриминацией, если это не приводит к более обременительному налогообложению первых по сравнению с последними. Будучи составленным в форме отрицания, это положение придает значение лишь результату, при этом позволяя адаптировать способ налогообложения к конкретным обстоятельствам взимания налогов. [пункт 20]

Согласно первому предложению пункта 3 налогообложение постоянного представительства не может быть менее благоприятным в соответствующем государстве, чем налогообложение предприятий этого государства, осуществляющих аналогичную деятельность. Цель данного положения состоит в том, чтобы устранить всякую дискриминацию в режиме постоянных представительств по сравнению с предприятиями-резидентами, принадлежащими к тому же сектору, с точки зрения налогов, связанных с промышленной и торговой деятельностью, и, в частности, налогов на предпринимательскую прибыль. [пункт 21]

В свою очередь, второе предложение пункта 3 конкретизирует условия, при которых принцип равного режима, установленный в первом предложении, следует применять к физическим лицам, являющимся резидентами одного из Договаривающихся государств и имеющим постоянное представительство в другом государстве. Оно главным образом призвано обеспечить, чтобы такие лица не получили больших преимуществ по сравнению с резидентами с помощью индивидуальных льгот и скидок, связанных с семейным положением, как в государстве, резидентами которого они являются, в силу применения его внутреннего законодательства, так и в другом государстве в силу действия принципа равного режима. Следовательно, за самим государством, в котором расположено постоянное представительство, оставляется право решать, предоставлять или не предоставлять индивидуальные льготы и скидки соответствующим лицам в той пропорции, в какой сумма прибыли постоянного представительства составляет долю всего дохода из любых источников, облагаемого налогом в другом государстве. [пункт 22]

В отношении первого предложения опыт показывает, что трудно четко и полно определить суть принципа равного режима, и это привело к большим расхождениям во мнениях относительно многих последствий применения этого принципа. Как представляется, главная причина этих трудностей заключается в истинном характере постоянного представительства, которое является не самостоятельным юридическим лицом, а лишь частью предприятия, имеющего головную контору в другом государстве. Положение постоянного представительства отличается от положения отечественного предприятия, являющегося единым образованием, вся деятельность которого с соответствующими налоговыми последствиями может быть полностью отнесена к сфере компетенции государства, в котором расположена его головная контора. Последствия применения положения о равном режиме будут рассмотрены ниже с точки зрения некоторых аспектов налогообложения. [пункт 23]

A. *Исчисление налога*

В отношении базы для исчисления налога принцип равного режима обычно имеет следующие последствия:

a) Постоянные представительства должны иметь такое же право, что и предприятия-резиденты, на вычет производственных расходов, которые, как правило, разрешаются налоговым законо-

дательством для вычета из налогооблагаемой прибыли, помимо права относить на счет постоянного представительства долю накладных расходов головной конторы предприятия. Такие вычеты следует разрешать без ограничений, кроме тех, что налагаются также на предприятия-резиденты.

b) Постоянные представительства должны получать те же возможности в отношении амортизационных отчислений и резервов. Они должны иметь право пользоваться без ограничений не только скидками на амортизационные отчисления, которыми обычно пользуются предприятия (равномерное начисление износа, начисление износа на основе уменьшающегося остатка), но и специальными схемами, которые существуют в ряде стран ("оптовое" списание, ускоренная амортизация и т. д.). Что касается резервов, следует отметить, что иногда они разрешаются в целях, не связанных с зачетом — в соответствии с принципами коммерческого учета, — для амортизации активов, расходов или убытков, которые еще не возникли, но есть вероятность их возникновения в ближайшем будущем. Так, в некоторых странах предприятия имеют право откладывать средства из налогооблагаемой прибыли на "резервы" в целях инвестирования. Если таким правом пользуются все предприятия или предприятия данной отрасли, то, как правило, им должны пользоваться при таких же условиях и предприятия-нерезиденты в отношении их постоянных представительств, расположенных в данном государстве, в той мере, в какой деятельность, с которой связаны такие резервы, облагается налогом в этом государстве.

c) Постоянные представительства должны также обладать выбором, который в большинстве стран имеют предприятия-резиденты для переноса на будущее или прошлое убытков, возникших в конце отчетного периода в пределах определенного периода времени (например, 5 лет). Вряд ли необходимо уточнять, что в случае постоянного представительства требованиям для такого переноса соответствуют убытки от его собственной деятельности, как они отражены в отдельных счетах по этой деятельности.

d) Кроме того, к постоянным представительствам должны применяться такие же правила, что и к предприятиям-резидентам, в отношении налогообложения прироста капитала, реализованного при отчуждении активов, как при осуществлении деятельности, так и при ее прекращении. [пункт 24]

Хотя вышеизложенные общие правила редко вызывают какие-либо проблемы в отношении принципа недискриминации, это не всегда относится к мерам стимулирования с помощью налогов, которые вводят большинство стран, сталкивающихся с такими проблемами, как децентрализация промышленности, развитие экономически отсталых регионов или продвижение новых видов деятельности, необходимых для расширения экономики, с целью способствовать решению этих проблем посредством освобождения от налогов, налоговых скидок или иных налоговых льгот, предоставляемых предприятиям, чтобы побудить их к инвестициям, необходимым для достижения официально поставленных целей. [пункт 25]

Поскольку такие меры способствуют достижению задач, непосредственно связанных с экономической деятельностью самого данного государства, их преимуществами должны пользоваться и постоянные представительства предприятий другого государства, имеющего конвенцию об избежании двойного налогообложения с первым государством, которая включает положения Статьи 24, раз уж им дано право вести промышленную или коммерческую деятельность в этом государстве в соответствии с его внутренним законодательством или с международным соглашением (договор о торговле, конвенция о представительствах и пр.), заключенным между этими двумя государствами. [пункт 26]

Однако следует отметить, что, хотя предприятия-нерезиденты вправе претендовать на эти налоговые льготы в данном государстве, они должны соответствовать тем же условиям и требованиям, что и предприятия-резиденты. Поэтому им может быть отказано в таких льготах, если их постоянные представительства не в состоянии или отказываются выполнить особые условия и требования, сопровождающие эти льготы. [пункт 27]

И наконец, безусловно, предприятия-нерезиденты не имеют права на налоговые льготы, сопряженные с деятельностью, к которой строго допускаются, по соображениям национальных интересов, обороны, защиты национальной экономики и т. д., только отечественные предприятия, поскольку предприятиям-нерезидентам не разрешается заниматься такой деятельностью. [пункт 28]

B. *Особый режим дивидендов, получаемых в связи с владением пакетом акций, принадлежащим постоянному представительству*

Во многих странах существуют особые правила налогообложения дивидендов, распределенных между компаниями (режим в отношении материнской и дочерней компаний, “Schachtelprivileg”, правило “non bis in idem”). Возникает вопрос, могут ли постоянные представительства также пользоваться таким режимом в силу действия положений пункта 3 в отношении дивидендов от пакета акций, составляющего часть их активов. [пункт 29]

По этому вопросу мнения расходятся. Некоторые государства считают, что постоянным представительствам следует предоставить такой особый режим. Они придерживаются мнения, что такой режим был введен с целью избежать двойного налогообложения прибыли, полученной дочерней компанией и распределенной материнской компании. В принципе, налог на прибыль следует взимать один раз и только с дочерней компании, которая осуществляет деятельность, приносящую эту прибыль. Материнская компания должна быть освобождена от налога на такую прибыль при ее получении от дочерней компании или, в соответствии с методом косвенного зачета налога, должна получить скидку в счет налога, уплаченного дочерней компанией. В случаях, когда акции находятся в собственности как прямые инвестиции постоянного представительства, тот же самый принцип подразумевает, что такое постоянное представительство, получающее дивиденды от дочерней компании, также должно иметь особый режим с учетом того, что налог на прибыль уже взят с дочерней компании. С другой стороны, если следовать такой логике, трудно представить, что государство, где расположена головная контора материнской компании, само предоставит льготу с целью избежать двойного налогообложения в связи с повторным налогообложением в государстве местонахождения постоянного представительства. Государство, в котором расположена материнская компания и в котором не осуществляется деятельность, приносящая дважды облагаемую налогом прибыль, обычно освобождает данную прибыль или взимает налог на прибыль, который недостаточен для двойного зачета (то есть налога на прибыль дочерней компании, а также налога на прибыль постоянного представительства). Все это предполагает, что акции, принадлежащие постоянному представительству, на самом деле связаны с его деятельностью. Кроме того, очевидным дополнительным условием является то, что прибыль, из которой распре-

деляются дивиденды, должна облагаться налогом на прибыль. [пункт 30]

Напротив, другие государства считают, что приравнивание постоянных представительств к их собственным предприятиям не влечет каких-либо обязательств предоставить такой особый режим постоянным представительствам. Они обосновывают свою позицию различными доводами. Цель такого особого режима заключается в том, чтобы избежать экономического двойного налогообложения дивидендов, и соответствующие издержки должно нести не государство, где расположено постоянное представительство, а государство постоянного местопребывания компании-получателя, поскольку оно более заинтересовано в этом. Еще одна из выдвигаемых причин относится к разделу налоговых доходов между государствами. Утрата налоговых доходов государством, применяющим такой особый режим, частично компенсируется налогообложением дивидендов, когда они перераспределяются материнской компанией, которая пользуется таким режимом (удержание налога из дивидендов, налог с акционеров). Государство, которое предоставило такой режим постоянным представительствам, не сможет воспользоваться этой компенсацией. Еще один аргумент заключается в том, что, если такой режим обусловливается перераспределением дивидендов, его распространение на постоянные представительства не будет обоснованным, поскольку в таком случае в отношении постоянного представительства, которое является лишь частью компании другого государства и не распределяет дивиденды, будет действовать более благоприятный режим, чем в отношении компании-резидента. И наконец, государства, которые считают, что пункт 3 не влечет какого-либо обязательства распространить такой режим на постоянные представительства, полагают, что существует риск, что компании одного государства могут перевести свои акции в компаниях другого государства своим постоянным представительствам в этом другом государстве с единственной целью воспользоваться таким режимом. [пункт 31]

Необходимо признать, что могут быть очень веские основания для владения и управления акциями со стороны постоянного представительства, а не головной конторы предприятия, а именно:

— по причине необходимости, возникающей главным образом из предусмотренного в законе или нормативном акте обязательства банков и финансовых учреждений, а также страховых компаний держать в странах, где они ведут

деятельность, определенную часть активов, в частности акций, в качестве обеспечения выполнения ими своих обязательства;

— или по причине целесообразности, когда пакетом акций владеют компании, которые имеют деловые отношения с постоянным представительством или головные конторы которых расположены в той же стране, что и постоянное представительство;

— или просто по причине практического удобства, связанного с нынешней тенденцией децентрализации функций управления, характерной для крупных предприятий. [пункт 32]

С учетом этих различных позиций, а также только что изложенных ситуаций государствам рекомендуется при заключении двусторонних конвенций прояснить их толкование первого предложения пункта 3. Они могут, если пожелают, разъяснить свою позицию или изменить ее по сравнению с предыдущей практикой в протоколе или любом ином документе, прилагаемом к конвенции. [пункт 33]

В таком документе может также содержаться решение в отношении вышеупомянутого возражения, будто распространение режима акций в государстве (А) на постоянные представительства компаний, являющихся резидентами в государстве (В), приводит к тому, что такие компании необоснованно пользуются привилегиями по сравнению с другими компаниями, которые являются резидентами того же государства и головные конторы которых владеют акциями в капитале компаний — резидентов государства А, в том смысле, что, хотя дивиденды с их акций могут быть репатриированы первыми компаниями без удерживаемого у источника налога, такой налог взимается с дивидендов, распределенных последним компаниям по ставке 5 или 15 процентов, в зависимости от ситуации. Налоговый нейтралитет и равное налоговое бремя между постоянными представительствами и дочерними компаниями, как утверждают соответствующие государства, могут быть обеспечены посредством принятия в двусторонних конвенциях между государством А и государством В положений пунктов 2 и 4 Статьи 10, с тем чтобы удерживаемый у источника налог мог взиматься в государстве А в отношении дивидендов, выплаченных компаниями — резидентами этого государства постоянным представительствам компаний — резидентов государства В таким же образом, как если бы дивиденды были получены

напрямую, то есть головными конторами последних компаний, а именно по ставке:

— 5 процентов в случае владения не менее 25-процентным пакетом акций;

— 15 процентов во всех других случаях. [пункт 34]

[Следует отметить, что пункт 2 Статьи 10 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций отличается от вышеизложенных условий.]

Если по причине отсутствия соответствующих положений во внутреннем законодательстве соответствующего государства оказывается невозможно взимать удерживаемый у источника налог с дивидендов, выплаченных постоянным представительствам, режим дивидендов, распределяемых между компаниями, можно было бы распространить на постоянные представительства, поскольку его применение ограничено таким образом, что налог, взимаемый государством у источника дивидендов, является одним и тем же, независимо от того, кем получены дивиденды — постоянным представительством компании — резидента другого государства или напрямую такой компанией. [пункт 35]

C. *Структура и ставка налога*

В странах, где предприятия, в основном компании, облагаются налогом с их конкретной прибыли, положения пункта 3 поднимают в отношении применимой ставки в случае постоянного представительства особенно трудные и деликатные проблемы, которые и в этом случае связаны с тем, что постоянное представительство является только частью юридического лица, не подпадающего под юрисдикцию государства, в котором расположено постоянное представительство. [пункт 36]

Когда налогообложение прибыли, произведенной компаниями — резидентами данного государства, исчисляется по прогрессивной шкале ставок, такая шкала, в принципе, должна применяться к постоянным представительствам, расположенным в этом государстве. Если при применении прогрессивной шкалы государство, в котором расположено постоянное представительство, принимает в расчет прибыль всей компании, которой принадлежит постоянное представительство, такое правило не вступает в противоречие с принципом равного режима, поскольку в отношении компаний-резидентов фактически действует такой же режим... Поэтому государства, которые облагают налогом свои

компании таким образом, могли бы определить в своих двусторонних конвенциях режим, применимый к постоянным представительствам. [пункт 37]

Если система налогообложения, основанная на прогрессивной шкале ставок, предусматривает правило, согласно которому к постоянным представительствам применяется минимальная ставка, нельзя априори утверждать, что такое правило несовместимо с принципом равного режима. Прибыль всего предприятия, которому принадлежит постоянное представительство, должна приниматься в расчет при определении ставки, применимой в соответствии с прогрессивной шкалой. Положения первого предложения пункта 3 не соблюдаются, только если минимальная ставка выше. [пункт 38]

Однако, даже если при применении или прогрессивной шкалы ставок, или минимальной ставки принимается в расчет прибыль всего предприятия, которому принадлежит постоянное представительство, это не противоречит принципу отдельного и самостоятельного предприятия, согласно которому прибыль постоянного представительства должна определяться в соответствии с пунктом 2 Статьи 7. Поэтому минимальная сумма налога, взимаемого в государстве, где расположено постоянное представительство, — это сумма, которая причиталась бы, будь оно отдельным и самостоятельным предприятием, без учета прибыли всего предприятия, которому оно принадлежит. Следовательно, государство, где расположено постоянное представительство, может обоснованно применять прогрессивную шкалу, действующую в отношении предприятий-резидентов, исключительно к прибыли постоянного представительства, не учитывая прибыль всего предприятия, если последняя меньше прибыли постоянного представительства. Это государство может аналогичным образом облагать налогом прибыль постоянного представительства по минимальной ставке, при условии, что такая же ставка применяется и в отношении предприятий-резидентов, даже если с учетом прибыли всего предприятия, которому принадлежит постоянное представительство, получится меньшая сумма налога или его вообще не будет. [пункт 39]

Что касается системы дробления ставок налога с компаний, прежде всего следует подчеркнуть как главный момент обсуждаемого вопроса, что большинство стран — членов ОЭСР, которые ввели такую систему, не считают себя связанными согласно положениям пункта 3 распространить эту систему на постоянные

представительства компаний-нерезидентов. Такой подход базируется, в частности, на мнении, что дробление ставки является лишь одним из многих элементов (в частности, удерживаемый у источника налог на распределенную прибыль) системы налогообложения прибыли и дивидендов компаний, которая должна рассматриваться в целом и поэтому, по юридическим и техническим соображениям, имеет только внутреннее применение. Государство, в котором расположено постоянное представительство, могло бы претендовать на право не облагать такую прибыль налогом по сниженной ставке, так как в целом оно не облагает налогом дивиденды, распределенные компанией, которой принадлежит постоянное представительство. Более того, государство, в котором действует система дробления ставок, обычно преследует иные цели экономической политики, такие как развитие рынка капитала, посредством поощрения компаний-резидентов к распределению дивидендов. Распространение сниженной ставки на прибыль постоянного представительства вовсе не соответствует этой задаче, поскольку компания, распределяющая дивиденды, не является резидентом данного государства. [пункт 40]

Однако такая позиция оспаривается. Государства, выступающие за распространение на постоянные представительства системы дробления ставок, утверждают, что, поскольку важнейшей чертой этой системы является особая методика налогообложения прибыли, которую предприятия в акционерной форме извлекают из своей деятельности, и поскольку эта система рассчитана на предоставление немедленного освобождения от двойного налогообложения распределенной прибыли, ее следует применять к постоянным представительствам на основе двусторонних конвенций об избежании двойного налогообложения. Общепризнанно, что благодаря таким положениям эти конвенции неизбежно приводят к определенной интеграции систем налогообложения Договаривающихся государств. В этом отношении вполне понятно, что прибыль, произведенная в государстве (А) постоянным представительством компании — резидента другого государства (В), должна облагаться налогом в государстве А по системе дробления ставок. При этом в практическом плане налог мог бы исчисляться по сниженной ставке (применимой к распределенной прибыли) с той части прибыли представительства, которая соответствует соотношению между прибылью, распределенной компанией, которой оно принадлежит, и общей суммой ее прибыли; остальная часть прибыли могла бы облагаться налогом по более высокой ставке. Разумеется, оба Договаривающихся госу-

дарства должны проконсультироваться друг с другом и обменяться всей информацией, которая необходима для практического осуществления такого решения. Аналогичные соображения относятся к системам, при которых распределенная прибыль может быть вычтена из налогооблагаемого дохода компании. [пункт 41]

Что касается системы условного начисления (“avoir fiscal” или “зачет налога”), возникают сомнения, по крайней мере при буквальном толковании положений пункта 3, относительно целесообразности его распространения на дивиденды компаний-нерезидентов, выплаченные из прибыли, произведенной их постоянным представительством. На самом деле это будет иметь такой же эффект, что и применение системы дробления ставок, но этот эффект не будет немедленным, поскольку наступит только в момент обложения налогом личного дохода акционера. Однако с чисто экономической и финансовой точек зрения можно представить, что такая прибыль должна рассматриваться как прибыль отдельной компании в государстве A, где расположено постоянное представительство компании — резидента государства B, и в той мере, в какой она распределена, подлежать “avoir fiscal” или “зачету налога”. Но если пойти дальше и устранить всякую дискриминацию, то необходимо, чтобы это преимущество уже было предоставлено резидентам государства B, являющимся акционерами компаний — резидентов государства A. С практической точки зрения оба государства должны, несомненно, договориться об условиях и процедурах предоставления “avoir fiscal” или “зачета налога” резидентам одного из этих государств, являющимся акционерами соответствующих компаний — резидентов государства B. [пункт 42]

Договаривающиеся государства, которые сталкиваются с вышеуказанными проблемами, могут разрешить их в ходе двусторонних переговоров с учетом своих особых обстоятельств. [пункт 43]

D. *Удерживаемый у источника налог с дивидендов, процентов и роялти, полученных постоянным представительством*

Когда постоянные представительства получают дивиденды, проценты и роялти, такой доход в силу пункта 4 статей 10 и 11 и пункта [4] Статьи 12, соответственно, подпадает под действие положений Статьи 7 и, следовательно, — с учетом замечаний, изложенных в пункте 34, выше, в отношении дивидендов, полученных по пакетам акций, принадлежащим постоянному представительст-

ву, — подлежит включению в налогооблагаемую прибыль таких постоянных представительств. (Ср. пункт 35 комментария к Статье 7.) [пункт 44]

Согласно соответствующим комментариям к вышеупомянутым положениям статей 10, 11 и 12… эти положения освобождают государство источника дивидендов, процентов или роялти, полученных постоянным представительством, от применения любого ограничения, предусмотренного в этих статьях, что означает — и это общепринятое толкование,— что они абсолютно не влияют на право государства источника, где расположено постоянное представительство, применять по полной ставке свой удерживаемый у источника налог. [пункт 45]

Хотя такой подход не создает каких-либо проблем в отношении положений пункта 3 Статьи 24 в случае стран, где взимается удерживаемый у источника налог на весь доход, независимо от того, выплачивается он резидентам (постоянным представительствам, которым, как и предприятиям-резидентам, разрешается зачитывать такой удержанный налог в счет налога на прибыль в силу Статьи 7) или нерезидентам (подлежащим ограничениям, предусмотренным в статьях 10, 11 и 12), положение меняется, когда удерживаемый налог применяется исключительно к доходу, выплаченному нерезидентам. [пункт 46]

На самом деле в последнем случае трудно соотнести удержание налога с принципом, установленным в пункте 3, согласно которому в целях налогообложения дохода, который получен от деятельности или обычно связан с ней, — что признается в отношении дивидендов, процентов и роялти, о которых говорится в пунктах 4 статей 10 и 11 и пункте [4] Статьи 12, — к постоянным представительствам должен применяться такой же режим, что и к предприятиям-резидентам, а значит в отношении такого дохода они должны подлежать лишь обложению налогом на прибыль. [пункт 47]

В любом случае именно сами Договаривающиеся стороны должны разрешить эти проблемы в ходе двусторонних переговоров с учетом их особых обстоятельств. [пункт 48]

E. *Зачет налога на иностранные доходы*

В соответствующем контексте, если постоянное представительство получает иностранный доход, который включается в его налогооблагаемую прибыль, в силу того же принципа было бы

правильным предоставлять этому постоянному представительству зачет налога на иностранные доходы, приходящегося на такой доход, если такой зачет предоставляется предприятиям-резидентам по внутреннему законодательству. [пункт 49]

Если в Договаривающемся государстве (A), где расположено постоянное представительство предприятия другого Договаривающегося государства (B), возмещение налога, взимаемого в третьем государстве (C), возможно только на основании конвенции, то возникает более общий вопрос относительно распространения на постоянное представительство преимуществ конвенций, заключенных с третьими государствами... [пункт 50]

F. *Распространение на постоянное представительство преимуществ конвенций об избежании двойного налогообложения, заключенных с третьими государствами*

Если постоянное представительство в одном из Договаривающихся государств, принадлежащее предприятию — резиденту другого Договаривающегося государства, получает дивиденды, проценты или роялти от третьего государства, то возникает вопрос, должно ли и в какой степени Договаривающееся государство, где расположено это постоянное представительство, зачитывать налог, который не может быть компенсирован третьим государством. [пункт 51]

Существует общее согласие, что в таких ситуациях возникает двойное налогообложение и что необходимо отыскать способ его уменьшить. Большинство стран-членов в состоянии предоставить в таких случаях зачет налога на основе своего внутреннего законодательства или согласно пункту 3. Государства, которые не могут предоставить зачет таким образом или которые хотели бы прояснить ситуацию, могут пожелать дополнить соответствующее положение в своей конвенции с Договаривающимся государством, в котором предприятие является резидентом, формулировкой, позволяющей государству, где расположено постоянное представительство, зачитывать налоговое обязательство в государстве, где возникает доход, на сумму, не превышающую ту сумму, на которую предприятия — резиденты в Договаривающемся государстве, где находится постоянное представительство, могут претендовать на основании конвенции этого Договаривающегося государства с третьим государством. Если налог, который не может быть компенсирован по конвенции между третьим государством и государством местопребывания предприятия, ко-

торое имеет постоянное представительство в другом Договаривающемся государстве, меньше, чем налог, который взимается согласно конвенции между третьим государством и Договаривающимся государством, где расположено постоянное представительство, то зачитывается только более низкий налог, полученный в третьем государстве. Этого можно достичь, включив после первого предложения пункта 3 следующие слова:

> "Если постоянное представительство в одном из Договаривающихся государств, принадлежащее предприятию другого Договаривающегося государства, получает дивиденды, проценты или роялти из третьего государства, а право или актив, в отношении которого выплачены дивиденды, проценты или роялти, фактически связаны с этим постоянным представительством, то первое упомянутое государство предоставляет зачет налога в отношении налога, уплаченного в третьем государстве с дивидендов, процентов или роялти, в зависимости от ситуации, с применением ставки налога, предусмотренной в конвенции в отношении налогов на доход и на капитал, заключенной между государством, резидентом которого является предприятие, и таким третьим государством. Однако сумма зачета не должна превышать сумму, на которую предприятие — резидент первого упомянутого государства может претендовать в соответствии с конвенцией этого государства о налогообложении дохода и капитала, заключенной с третьим государством". [пункт 52]

Если расположенное в одном из Договаривающихся государств постоянное представительство предприятия — резидента другого Договаривающегося государства (государства постоянного местопребывания) получает дивиденды, проценты или роялти из третьего государства (государства источника) и согласно процедуре, согласованной между государством постоянного местопребывания и государством источника, государство источника запрашивает свидетельство о домициле для применения удерживаемого у источника налога по ставке, предусмотренной в конвенции между государством источника и государством постоянного местопребывания, то данное свидетельство должно быть выдано последним государством. Хотя такой порядок может быть полезным, если государство постоянного местопребывания использует метод зачета, он представляется ненужным, если это государство применяет метод освобождения, поскольку доход из третьего государства не подлежит налогообложению в государстве постоянного местопребывания предприятия. С дру-

гой стороны, государство, в котором находится постоянное представительство, могло бы воспользоваться процедурой выдачи свидетельства, поскольку она обеспечила бы ему полезную информацию для целей аудита. В ситуациях с тремя государствами возникает также проблема злоупотреблений. Если Договаривающееся государство, резидентом которого является предприятие, освобождает от налога прибыль постоянного представительства, расположенного в другом Договаривающемся государстве, есть опасность того, что предприятие переведет активы, такие как акции, облигации или патенты, постоянным представительствам в государствах, предлагающих более благоприятный налоговый режим, и при некоторых обстоятельствах возникший доход может оказаться не облагаемым налогом ни в одном из трех государств. Чтобы предотвратить такую практику, которая может рассматриваться как злоупотребление, можно включить положение в конвенцию между государством, резидентом которого является предприятие, и третьим государством (государством источника), согласно которому предприятие может претендовать на льготы, предусмотренные в конвенции, только если доход, полученный постоянным представительством, расположенным в другом государстве, облагается обычным налогом в государстве местонахождения постоянного представительства. [пункт 53]

Помимо рассмотренной здесь типичной ситуации с тремя государствами возникают и другие случаи с участием трех государств, в частности когда государство, где расположено предприятие, является также государством, из которого происходит доход, относимый на счет постоянного представительства в другом государстве (см. также пункт 5 комментария к Статье 21). Такие вопросы государства могут урегулировать в ходе двусторонних переговоров». [пункт 54]

Пункт 4

5. Поскольку этот пункт воспроизводит пункт 4 Статьи 24 Типовой конвенции ОЭСР, в полной мере сохраняет силу комментарий к этому пункту:

«Данный пункт призван положить конец особой форме дискриминации, возникающей в результате того, что в некоторых странах вычет процентов, роялти и других выплат, разрешенный без ограничений, если получатель является резидентом, ограничивается или даже запрещается, если получатель является нере-

зидентом. Такая же ситуация может возникнуть в области налогообложения капитала в связи с задолженностью нерезидента. Однако Договаривающиеся государства могут по своему усмотрению модифицировать данное положение в двусторонних конвенциях, чтобы избежать его применения в целях ухода от налогов. [пункт 55]

Пункт 4 не запрещает стране заемщика рассматривать проценты как дивиденды согласно его внутренним нормам о недостаточной капитализации, в той мере, в какой они совместимы с пунктом 1 Статьи 9 или пунктом 6 Статьи 11. Однако, если такой режим основан на нормах, которые несовместимы с указанными статьями и применяются только к кредиторам-нерезидентам (с исключением кредиторов-резидентов), то этот режим запрещается пунктом 4». [пункт 56]

6. В ходе обсуждения пункта 4 Группой экспертов был поднят вопрос о том, подходит ли этот пункт для включения в налоговый договор между развитыми и развивающимися странами. Было высказано мнение, что этот пункт будет неприемлемым для стран, которые обусловливают возможность вычитать выплаты, произведенные за границей принадлежащими иностранцам корпорациями, налогообложением получателя в таких странах. После подробного обсуждения Группа пришла к выводу, что упомянутые выше особые обстоятельства не должны служить основанием для включения в договор статей широкого применения, а в случаях, когда они могут создать проблемы, их следует обсудить в ходе двусторонних переговоров.

Пункт 5

7. Поскольку этот пункт воспроизводит пункт 5 Статьи 24 Типовой конвенции ОЭСР, полностью сохраняет силу комментарий к этому пункту:

«Данный пункт запрещает одному из Договаривающихся государств предоставлять менее благоприятный режим в отношении предприятия, капитал которого полностью или частично принадлежит одному или нескольким резидентам другого Договаривающегося государства либо прямо или косвенно контролируется ими. Это положение и дискриминация, которую оно устраняет, относится к налогообложению только предприятий, а не лиц, владеющих их капиталом или контролирующих такой капитал. Поэтому его цель заключается в обеспечении равного режима для налогоплательщиков — резидентов одного и того же госу-

дарства, а не в том, чтобы предоставить иностранному капиталу равный режим налогообложения с партнеров или акционеров по сравнению с отечественным капиталом. [пункт 57]

Пункт 5, в принципе касающийся недостаточной капитализации, сформулирован в таких общих выражениях, что должен занимать второстепенное место в сравнении с более конкретными положениями Конвенции. Таким образом, пункт 4 (со ссылкой на пункт 1 Статьи 9 и пункт 6 Статьи 11) имеет преимущественное действие по отношению к данному пункту с точки зрения вычета процентов. [пункт 58]

В отношении запросов относительно трансфертного ценообразования почти все страны-члены считают, что требования о дополнительной информации, которые представляются более строгими, чем обычные требования, или даже отходом от принципа бремени доказывания, не являются дискриминацией в значении данной статьи». [пункт 59]

8. В ходе обсуждения Группой экспертов пункта 5 некоторые члены из развивающихся стран предложили не толковать особые меры, применимые к принадлежащим иностранцам предприятиям, как запрещенную дискриминацию, если ко всем принадлежащим иностранцам предприятиям применяется один и тот же режим; они признали, что это изменение является существенным отходом от общего принципа налогообложения иностранцев на той же основе, что и граждан; но проблемы, связанные с выполнением налоговых обязательств в случаях, когда речь идет об иностранной собственности, а также политический аспект положения принадлежащих иностранцам предприятий в развивающихся странах оправдывают такое изменение. Поэтому они предложили внести в пункт 5 Статьи 24 Типовой конвенции ОЭСР следующую поправку:

«5. Предприятия одного из Договаривающихся государств, капитал которых полностью или частично принадлежит одному или нескольким резидентам другого Договаривающегося государства либо прямо или косвенно контролируется ими, не подлежат в первом из упомянутых государств налогообложению или к ним не должны применяться какие-либо связанные с таким налогообложением требования иного или более обременительного характера по сравнению с налогообложением и соответствующими требованиями, которые распространяются на другие аналогичные предприятия, *капитал которых полностью или частично принадлежит резидентам третьего государства, либо прямо или косвенно контролируется ими*».

Кроме того, они подчеркнули, что предлагаемое изменение в пункте 5 уже было включено в некоторые налоговые договоры, заключенные развитыми странами. Некоторые члены Группы экспертов из развитых стран отметили, что такое предложение ограничило бы действие статьи о недискриминации только устранением дискриминации между предприятиями, принадлежащими нерезидентам, допуская таким образом возможность дискриминации в отношении предприятий, принадлежащих нерезидентам как классу.

9. Некоторые члены Группы из развитых стран выразили сомнение относительно предлагаемого изменения и заявили, что считают статью о недискриминации в Типовой конвенции ОЭСР основополагающей для Конвенции. Они напомнили, что нормы, предшествующие статье о недискриминации действующей Типовой конвенции ОЭСР, существовали еще в XIX веке. Они полагают, что, если изменить такой фундаментальный принцип, это будет иметь значительные последствия для международных отношений в налоговой сфере в целом. Кроме того, поскольку предлагаемое изменение частично мотивируется проблемами, связанными с соблюдением налоговых обязательств в случаях иностранной собственности, — которые, по существу, сводятся к трансфертному ценообразованию — предлагалось решить эту проблему более подходящими способами в других частях налоговой конвенции, таких как Статья 9, касающаяся ассоциированных предприятий.

10. Некоторые члены Группы из развивающихся стран, признавая важное значение и необходимость статьи о недискриминации, указали на то, что некоторые страны могут пожелать модифицировать определенные пункты этой статьи в ходе двусторонних переговоров. В частности, было высказано предположение, что из-за трудностей, связанных с определением того, что представляют собой обоснованные суммы в случае трансфертных платежей в счет роялти, оплаты технической помощи, расходов головной конторы и т. д., страна может решить отказать в вычете таких платежей или исчислять сумму вычета в соответствии с внутренним правом этой страны, если такие платежи производятся предприятием, расположенным на ее территории, в пользу контролируемой иностранным лицом компании, независимо от того, является ли эта компания резидентом другого Договаривающегося государства или третьей страны. Был приведен еще один пример: страна, предоставившая налоговые льготы с целью решения некоторых внутренних задач, может пожелать обусловить предоставление таких налоговых льгот определенным процентом местной собственности в соответствующем предприятии. Группа признала, что подобные особые ситуации должны быть обговорены в ходе двусторонних переговоров.

Пункт 6

11. Поскольку этот пункт воспроизводит пункт 6 Статьи 24 Типовой конвенции ОЭСР, полностью сохраняет силу комментарий к этому пункту:

> «Данный пункт гласит, что сфера применения статьи не ограничивается положениями Статьи 2. Поэтому данная статья распространяется на налоги любого вида и характера, взимаемые государством, его административно-территориальными образованиями или местными органами власти либо от их имени». [пункт 60]

Статья 25

ПРОЦЕДУРА ВЗАИМНОГО СОГЛАСОВАНИЯ

A. *Общие соображения*

1 Статья 25 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит Статью 25 Типовой конвенции ОЭСР с одним существенным изменением, а именно дополнением второго и третьего предложений в пункт 4.

2. Процедура взаимного согласования предназначена не только для того, чтобы обеспечить средства урегулирования вопросов, относящихся к толкованию и применению Конвенции, но и обеспечить *a*) форум, где резиденты соответствующих государств могут опротестовать действия, не соответствующие Конвенции, и *b*) механизм устранения двойного налогообложения в случаях, не предусмотренных в Конвенции. Процедура взаимного согласования применяется в связи со всеми статьями Конвенции, в частности Статьей 7 о прибыли предприятий, Статьей 9 об ассоциированных предприятиях, Статьей 11 о процентах, Статьей 12 о роялти и Статьей 23 о методах ликвидации двойного налогообложения. Однако у некоторых стран может возникнуть необходимость модифицировать это предоставление полномочия своим компетентным органам в соответствии с внутренним законодательством.

Пункты 1 *и* 2

3. Эти пункты полностью воспроизводят текст пунктов 1 и 2 Статьи 25 Типовой конвенции ОЭСР. Однако Группа экспертов решила, что в

ходе двусторонних переговоров может быть оговорен альтернативный предельный срок. Поэтому сохраняют силу следующие выдержки из комментария к пунктам 1 и 2 Статьи 25 Типовой конвенции ОЭСР:

> «Правила, установленные в пунктах 1 и 2, предусматривают устранение в конкретном случае налогообложения, которое не согласуется с Конвенцией. Как известно, в таких случаях налогоплательщики обычно могут обращаться в налоговый суд либо непосредственно, либо после отклонения налоговыми органами их претензий. Когда возникает налогообложение, противоречащее Конвенции, из-за неправильного применения Конвенции в обоих государствах, налогоплательщики обязаны предъявить иск в каждом государстве, что сопряжено с соответствующими негативными последствиями и неопределенностью. Поэтому пункт 1 предоставляет в распоряжение пострадавших налогоплательщиков, не лишая их возможности воспользоваться обычными доступными средствами правовой защиты, процедуру, которая называется процедурой взаимного согласования, поскольку на своей второй стадии она направлена на разрешение спора на основе взаимного согласия, то есть посредством достижения соглашения между компетентными органами, в то время как первая стадия проводится исключительно в государстве постоянного местопребывания (кроме случаев, когда приводится в действие процедура в отношении применения пункта 1 Статьи 24 налогоплательщиком государства, гражданином которого он является) с момента предъявления возражения и до момента принятия по этому вопросу решения компетентным органом. [пункт 6]
>
> В любом случае процедура взаимного согласования представляет собой специальную процедуру, выходящую за рамки внутреннего законодательства. Следовательно, она может быть использована только в случаях, предусмотренных в пункте 1, то есть когда налог уже начислен или должен быть начислен, несмотря на положения Конвенции. Так что если начисление налога противоречит и Конвенции, и внутреннему законодательству, это дело рассматривается в рамках процедуры взаимного согласования лишь в той мере, в какой оно касается Конвенции, если только не существует взаимосвязи между нормами Конвенции и нормами внутреннего законодательства, которые были неправильно применены. [пункт 7]
>
> На практике такая процедура применяется в случаях (которые до сих были самыми распространенными), когда рассматриваемая мера приводит к двойному налогообложению, которое

Конвенция конкретно призвана устранить. Среди самых частых дел следует упомянуть следующие:

— вопросы, касающиеся отнесения к постоянному представительству доли исполнительных и общих административных расходов, понесенных предприятием, согласно пункту 3 Статьи 7;

— налогообложение в государстве плательщика — в случае особых взаимоотношений между плательщиком и собственником-бенефициаром — излишней части процентов и роялти в соответствии с положениями Статьи 9, пунктом 6 Статьи 11 и пунктом [6] Статьи 12;

— случаи применения законодательства в отношении недостаточной капитализации, когда государство компании-должника рассматривает проценты как дивиденды, в той мере, в какой такой режим основан на оговорках Конвенции, в соответствии, к примеру, со Статьей 9 или пунктом 6 Статьи 11;

— случаи, когда отсутствие информации о фактическом положении налогоплательщика приводит к неправильному применению Конвенции, особенно в отношении определения постоянного местопребывания (пункт 2 Статьи 4), существования постоянного представительства (Статья 5) или временного характера услуг, выполненных наемным работником (пункт 2 Статьи 15). [пункт 8]

Статья 25 также обеспечивает механизм, позволяющий проводить консультации между компетентными органами с целью разрешения, в контексте проблем трансфертного ценообразования, вопросов не только юридического двойного налогообложения, но и экономического двойного налогообложения, особенно возникающих в результате включения прибыли ассоциированных предприятий согласно пункту 1 Статьи 9; таким образом, соответствующие корректировки, вносимые согласно пункту 2 той же статьи, подпадают под сферу применения процедуры взаимного согласования как с целью выяснения их обоснованности, так и для определения их суммы. [пункт 9]

На самом деле это подразумевается в пункте 2 Статьи 9, если данная двусторонняя конвенция содержит оговорку такого вида. Если двусторонняя конвенция не содержит норм, аналогичных содержащимся в пункте 2 Статьи 9 (что обычно бывает в случае конвенций, подписанных до 1977 года), сам факт того, что Дого-

варивающиеся государства включили в конвенцию текст Статьи 9, — ограниченный только пунктом 1, который, как правило, лишь подтверждает в целом аналогичные нормы внутреннего законодательства, — указывает на намерение распространить действие Конвенции на экономическое двойное налогообложение. В результате большинство стран-членов считают, что экономическое двойное налогообложение, возникающее в результате корректировок прибыли по причине трансфертного ценообразования, не соответствует как минимум духу Конвенции и является предметом рассмотрения в рамках процедуры взаимного согласования, предусмотренной в Статье 25. Однако государства, не разделяющие эту точку зрения, на практике находят средства устранения экономического двойного налогообложения в большинстве случаев, относящихся к компаниям bona fide, используя положения своего внутреннего законодательства. [пункт 10]

Процедура взаимного согласования применяется также при отсутствии двойного налогообложения, противоречащего Конвенции, если оспариваемое налогообложение является прямым нарушением нормы, содержащейся в Конвенции. В качестве примера можно привести ситуацию, когда одно государство облагает налогом конкретный вид дохода, в отношении которого Конвенция предоставляет исключительное право на налогообложение другому государству, даже если последнее не может реализовать свое право в силу пробела во внутреннем законодательстве. Другие примеры относятся к ситуации, когда к лицам, являющимся гражданами одного из Договаривающихся государств, но резидентами другого государства, в этом другом государстве применяется налоговый режим, который является дискриминационным в соответствии с положениями пункта 1 Статьи 24. [пункт 11]

Следует отметить, что процедура взаимного согласования, в отличие от процедуры рассмотрения претензий по внутреннему законодательству, может быть приведена в действие налогоплательщиком без ожидания, когда с него будет взыскан налог, который он считает “не соответствующим положениям Конвенции”, или когда он получит уведомление о необходимости уплатить такой налог. Чтобы воспользоваться этой процедурой, он должен — и этого будет достаточно — установить, что “действия в одном или обоих Договаривающихся государствах” приведут к такому налогообложению и что это налогообложение является не только возможным, но и вероятным. Такие действия означают все акты или решения как законодательного, так и нормативного

характера, независимо от общего или индивидуального применения, которые в качестве прямого и неизбежного последствия вызывают взыскание с истца налога, который противоречит положениям Конвенции. [пункт 12]

Чтобы быть принятыми к рассмотрению, возражения, согласно пункту 1, должны прежде всего соответствовать двойному требованию, прямо сформулированному в этом пункте: в принципе, они должны быть представлены в компетентный орган государства постоянного местопребывания налогоплательщика (за исключением случаев, когда процедура применения пункта 1 Статьи 24 приводится в действие налогоплательщиком в государстве, гражданином которого он является), кроме того, они должны быть представлены такому органу в течение трех лет с момента первого уведомления о действиях, в результате которых имело место налогообложение, не соответствующее Конвенции. В Конвенции не содержится каких-либо специальных норм в отношении формы представления возражений. Компетентные органы могут предусмотреть специальные процедуры, которые посчитают надлежащими. Если не предусмотрена специальная процедура, возражения могут быть представлены в таком же порядке, в каком предъявляются возражения относительно налогов в налоговые органы соответствующего государства. [пункт 13]

Требования, предъявляемые к налогоплательщику в отношении представления его дела на рассмотрение в компетентные органы государства, резидентом которого он является (кроме случаев, когда налогоплательщиком приводится в действие процедура применения пункта 1 Статьи 24 в государстве, гражданином которого он является), имеют общее применение, независимо от того, взимается ли оспариваемый налог в этом или другом государстве, а также от того, приводит он к двойному налогообложению или нет. Если налогоплательщик переносит свое постоянное местопребывание в другое Договаривающееся государство после оспариваемой меры или налогообложения, он все же должен представить свое возражение компетентному органу того государства, резидентом которого он являлся в течение года, за который такой налог был или должен быть взыскан. [пункт 14]

Однако в уже упомянутом случае, когда лицо, которое является гражданином одного государства, но резидентом другого государства, выдвигает жалобу в связи с тем, что оно стало объектом действия или налогообложения, имеющего дискриминационный характер согласно пункту 1 Статьи 24, было бы более

правильным, по очевидным причинам, позволить ему в качестве исключения из вышеизложенного общего правила представить его возражение компетентному органу Договаривающегося государства, гражданином которого он является. И наконец, в тот же самый компетентный орган должно быть представлено возражение лицом, которое, не будучи резидентом Договаривающегося государства, является гражданином Договаривающегося государства и дело которого попадает под действие пункта 1 Статьи 24. [пункт 15]

С другой стороны, Договаривающиеся государства могут, если сочтут это более предпочтительным, предоставить налогоплательщикам право передавать свое дело на рассмотрение компетентному органу любого из таких государств. В этом случае пункт 1 должен быть изменен следующим образом:

> "1. Если какое-либо лицо считает, что в результате действия одного или обоих Договаривающихся государств оно подвергается или подвергнется налогообложению, не соответствующему положениям настоящей Конвенции, это лицо может, независимо от средств правовой защиты, обеспечиваемых внутренним правом этих государств, передать свое дело на рассмотрение в компетентный орган любого из Договаривающихся государств. Дело должно быть представлено на рассмотрение в течение трех лет с момента первого уведомления о действиях, в результате которых имело место налогообложение, не соответствующее положениям настоящей Конвенции". [пункт 16]

Ограничение срока тремя годами, установленное во втором предложении пункта 1 в отношении представления претензий, призвано оградить административные органы от запоздалых претензий. Это ограничение следует рассматривать как минимальное, так что Договаривающиеся государства вправе согласовать в своих двусторонних конвенциях более продолжительный период в интересах налогоплательщиков, например по аналогии с ограничением по сроку, установленным в их внутренних нормативных актах, касающихся налоговых конвенций. Договаривающиеся государства могут опустить второе предложение пункта 1, если согласятся, что их внутренние нормативные акты автоматически применяются к таким возражениям и больше учитывают интересы соответствующих налогоплательщиков или по причине более продолжительного срока для представления претензий, или в силу того, что они не устанавливают ограничений по сроку. [пункт 17]

Положение, фиксирующее начальный момент для отсчета трехгодичного предельного срока с даты “первого уведомления о действиях, в результате которых имело место налогообложение, не соответствующее положениям настоящей Конвенции”, следует толковать наиболее благоприятным для налогоплательщика образом. Даже если такой налог должен взиматься непосредственно во исполнение административного решения или действия общего применения, предельный срок начинает отсчитываться с даты уведомления об индивидуальном действии, которое приводит к такому налогообложению, то есть, в соответствии с наиболее благоприятным толкованием, с самого акта налогообложения, подтвержденного уведомлением о начислении налога либо официальным требованием или иным документом в отношении сбора или уплаты такого налога. Если налог взимается посредством вычета у источника, предельный срок начинает отсчитываться с момента, когда выплачен доход; однако, если налогоплательщик докажет, что он узнал о факте вычета в более позднюю дату, предельный срок будет отсчитываться с такой даты. Кроме того, если налогообложение, не соответствующее Конвенции, вызвано сочетанием решений или действий, предпринятых в обоих Договаривающихся государствах, этот срок начинает отсчитываться только с момента первого уведомления о более позднем решении или действии. [пункт 18]

Что касается самой процедуры, необходимо в кратком виде рассмотреть два отдельных этапа, из которых она состоит… [пункт 19]

На первом этапе, который начинается с представления возражений налогоплательщика, процедура происходит исключительно на уровне взаимоотношений между ним и компетентными органами его государства постоянного местопребывания (кроме случаев, когда процедура применения пункта 1 Статьи 24 приведена в действие налогоплательщиком в государстве, гражданином которого он является). Положения пункта 1 дают налогоплательщику право обращаться в компетентный орган государства, резидентом которого он является, независимо от того, исчерпал ли он все средства правовой защиты, которые он имеет в соответствии с внутренним законодательством каждого из двух Договаривающихся государств. С другой стороны, компетентный орган обязан решить, обосновано ли возражение, и, если сочтет его обоснованным, принять по нему меры в одной из двух форм, предусмотренных в пункте 2. [пункт 20]

Если компетентный орган, в надлежащем порядке получивший претензию, признает, что она обоснована, и сочтет, что оспариваемое налогообложение возникло, полностью или частично, в результате меры, принятой в государстве постоянного местопребывания налогоплательщика, он должен по возможности незамедлительно удовлетворить претензию истца, внеся такие коррективы или предоставив такие льготы, которые посчитает оправданными. В такой ситуации вопрос может быть решен без использования процедуры взаимного согласования. С другой стороны, он может посчитать необходимым обменяться мнениями и информацией с компетентным органом другого Договаривающегося государства, чтобы, к примеру, получить подтверждение своего толкования Конвенции. [пункт 21]

Однако, если компетентный орган сочтет, что оспариваемое налогообложение полностью или частично возникло в результате меры, принятой в другом государстве, он будет обязан — что явно следует из положений пункта 2 — привести в действие процедуру взаимного согласования. Важно, чтобы данный орган выполнил эту свою обязанность по возможности незамедлительно, особенно в случаях, когда скорректирована прибыль ассоциированных предприятий в результате корректировки трансфертного ценообразования. [пункт 22]

Налогоплательщик имеет право представить свое дело на рассмотрение согласно пункту 1 в компетентный орган государства, резидентом которого он является, независимо от того, подал ли он также иск или возбудил судебное разбирательство по внутреннему законодательству этого государства. Если предстоит судебное разбирательство, компетентный орган государства постоянного местопребывания не должен ждать его окончательного решения, но должен ответить, считает ли данное дело приемлемым для рассмотрения в рамках процедуры взаимного согласования. Если он решит, что приемлемо, то должен установить, может ли он сам прийти к удовлетворительному решению или дело следует передать в компетентный орган другого Договаривающегося государства. Заявление налогоплательщика о возбуждении процедуры взаимного согласования не может быть отклонено без веских на то оснований. [пункт 23]

Если иск окончательно рассмотрен в суде государства постоянного местопребывания, налогоплательщик даже в этом случае может обратиться к процедуре взаимного согласования или продолжить ее. В некоторых государствах компетентный орган мо-

жет прийти к удовлетворительному решению, которое отличается от решения суда. В других государствах компетентный орган связан судебным решением. Тем не менее он может передать дело компетентному органу другого Договаривающегося государства, обратившись к последнему с просьбой принять меры с целью избежания двойного налогообложения. [пункт 24]

На втором этапе, который начинается с обращения в компетентный орган другого государства со стороны компетентного органа, в который обратился налогоплательщик, процедура происходит на уровне отношений между государствами, как если бы государство, которому представлена претензия, поддержало ее. Но, хотя эта процедура, бесспорно, является процедурой между государствами, можно задать вопросы:

— не предполагают ли заглавие статьи и термины, употребляемые в первом предложении пункта 2, всего лишь простую процедуру взаимного согласования или осуществление "pactum de contrahendo", возлагающую на стороны обязанность только вести переговоры, но никак не обязывая их достичь согласия;

— или, напротив, ее следует рассматривать (исходя, разумеется, из того, что эта процедура происходит в рамках совместной комиссии) как процедуру юрисдикционного характера, возлагающую на стороны обязанность разрешить спор. [пункт 25]

Несомненно, пункт 2 предусматривает обязанность вести переговоры; но что касается достижения взаимного согласия с помощью этой процедуры, компетентные органы обязаны лишь сделать все возможное, а не добиться результата. Однако Договаривающиеся стороны могли бы пойти дальше и обязать стороны разрешить спор с помощью процедуры взаимного согласования и, прежде всего, обсуждения в совместной комиссии. Такое правило можно установить посредством внесения поправки в пункт 2 либо с помощью толкования в протоколе или обмене письмами, которые прилагаются к конвенции. [пункт 26]

В поисках взаимного согласия компетентные органы должны, прежде всего, определить свою позицию с учетом норм их соответствующего налогового законодательства и положений Конвенции, которые имеют для них такую же обязательную силу, как и для налогоплательщика. Если строгое выполнение таких норм или положений препятствует достижению согласия, можно

обоснованно исходить из того, что компетентные органы, по аналогии с международным арбитражем, вправе принять во внимание соображения справедливости, чтобы удовлетворить претензии налогоплательщика. [пункт 27]

Цель последнего предложения пункта 2 заключается в том, чтобы позволить странам, где в соответствии с внутренним законодательством действуют ограничения по срокам в отношении корректировки расчета налога и возврата уплаченной суммы, исполнить достигнутое соглашение, несмотря на такие ограничения по срокам. Однако это положение не мешает таким государствам, которые по конституционным соображениям или на иных правовых основаниях не могут отменить ограничения по срокам, предусмотренные во внутреннем законодательстве, включить в само согласованное решение такие сроки, которые адаптированы к их внутренних срокам давности. В некоторых исключительных случаях Договаривающееся государство может предпочесть не принимать такое согласованное решение, выполнение которого потребовало бы пренебречь внутренними сроками давности. Помимо ограничений по срокам могут возникнуть и иные препятствия для выполнения согласованного решения, такие как “окончательное решение суда”. Договаривающиеся государства вправе по своему усмотрению включать четкие положения, устраняющие такие препятствия. Что касается практического осуществления процедуры, в целом налоговым органам рекомендуется сделать все возможное, чтобы в любом случае исполнение решения, достигнутого с помощью процедуры взаимного согласования, не было сорвано в результате просрочек или, при наличии предельных сроков, в результате сочетания действия предельных сроков и просрочек. [пункт 28]

Комитет по бюджетно-налоговым вопросам вынес ряд рекомендаций по проблемам, возникающим в связи с соответствующей корректировкой прибыли в результате корректировки трансфертного ценообразования (выполнение пунктов 1 и 2 Статьи 9), а также относительно трудностей, связанных с применением процедуры взаимного согласования в таких ситуациях:

a) Налоговые органы должны уведомить налогоплательщиков по возможности незамедлительно о своем намерении произвести корректировку трансфертного ценообразования (и, если дата такого уведомления имеет значение, обеспечить, чтобы по возможности незамедлительно было представлено четкое официальное уведомление), поскольку особенно важ-

но обеспечить как можно более ранние и полные контакты по всем соответствующим вопросам между налоговыми органами и налогоплательщиками в одной и той же юрисдикции и на международном уровне между ассоциированными предприятиями и соответствующими налоговыми органами.

b) Компетентные органы должны связываться друг с другом по этим вопросам всеми возможными способами — в письменной форме, по телефону или посредством личного общения представителей, проведения совещаний "за круглым столом", как им удобнее, — и стремиться к выработке наиболее эффективных способов решения соответствующих проблем. Следует поощрять использование положений Статьи 26 об обмене информацией с целью содействия компетентным органам в получении подробной фактической информации, на основе которой может быть принято решение.

c) В ходе процедуры взаимного согласования по вопросам, связанным с трансфертным ценообразованием, соответствующим налогоплательщикам следует предоставить все разумные возможности для представления компетентным органам соответствующих фактов и аргументов как в письменной форме, так и устно. [пункт 29]

Что касается процедуры взаимного согласования в целом, Комитет рекомендовал следующее:

a) Формальности, связанные с возбуждением и проведением процедуры взаимного согласования, должны быть сведены до минимума, а ненужные формальности — устранены.

b) Каждое дело, рассматриваемое в рамках процедуры взаимного согласования, должно решаться конкретно по существу, без ссылки на итоги рассмотрения других дел.

c) В надлежащих случаях компетентные органы должны сформулировать и опубликовать внутренние нормы, принципы и процедуры, касающиеся применения процедуры взаимного согласования. [пункт 30]

И наконец, может получиться так, что процедуры взаимного согласования проводится в отношении налогоплательщика, который подал иск по тому же делу в компетентный суд одного из Договаривающихся государств, и этот иск еще не рассмотрен. В таком случае нет оснований для отклонения просьбы налогоплательщика об отсрочке исполнения решения, согласованного в ре-

зультате применения процедуры взаимного согласования, до тех пор, пока суд не вынесет свое решение по иску, подлежащему рассмотрению. С другой стороны, необходимо принять во внимание стремление компетентного органа избежать каких-либо несоответствий или противоречий между решением суда и результатами процедуры взаимного согласования, что может вызвать проблемы или возможность злоупотребления. Поэтому в целом представляется нормальным обусловить реализацию согласованного решения следующим:

— принятием такого согласованного решения со стороны налогоплательщика, и

— отказом налогоплательщика от рассмотрения в суде тех вопросов, которые уже урегулированы в рамках процедуры взаимного согласования». [пункт 31]

Пункт 3

4. Этот пункт воспроизводит пункт 3 Статьи 25 Типовой конвенции ОЭСР. Поэтому сохраняет силу комментарий к этой конвенции.

«Первое предложение данного пункта предлагает компетентным органам и дает им право разрешать по мере возможности трудности, возникающие в связи с толкованием или применением Конвенции с помощью процедуры взаимного согласования. Это по большей части трудности общего характера, которые касаются или могут касаться той или иной категории налогоплательщиков, даже если они возникают в связи с конкретным делом, как правило подлежащим рассмотрению в ходе процедуры, указанной в пунктах 1 и 2. [пункт 32]

Это положение дает возможность урегулировать трудности, возникающие в связи с применением Конвенции. Такие трудности носят не только практический характер и могут быть связаны не только с возбуждением и проведением процедуры в отношении налоговой льготы, вычитаемой из дивидендов, процентов и роялти в Договаривающемся государстве, в котором они возникают, но могут также помешать или препятствовать нормальному применению положений Конвенции в соответствии с намерениями участников переговоров, при этом решение таких проблем не зависит от предварительной договоренности в отношении толкования Конвенции. [пункт 33]

Согласно этому положению компетентные органы могут, в частности:

— во избежание каких-либо трудностей дополнить или разъяснить определение терминов, получивших неполное или неоднозначное определение в Конвенции;

— если законодательство того или иного государства изменилось без ущерба общему смыслу или не затронуло существо Конвенции, урегулировать любые трудности, которые могут вытекать из новой системы налогообложения, возникшей в результате таких изменений;

— установить, могут ли и при каких условиях проценты рассматриваться как дивиденды согласно правилам недостаточной капитализации в стране заемщика и могут ли они привести к льготе в целях избежания двойного налогообложения в стране постоянного местопребывания ссудодателя таким же образом, что и дивиденды (например, льготе в соответствии с режимом в отношении материнской и дочерней компаний, если положение о такой льготе содержится в соответствующей двусторонней конвенции). [пункт 34]

Пункт 3 возлагает на "компетентные органы Договаривающихся государств", как правило министров финансов или их уполномоченных представителей, обычно отвечающих за осуществление Конвенции, полномочие по урегулированию по взаимному согласию любых трудностей, возникающих в связи с толкованием Конвенции. Однако важно не упустить тот факт, что в зависимости от внутреннего законодательства Договаривающихся государств право на толкование международных договоров и соглашений имеют помимо "компетентного органа", указанного в Конвенции, и другие органы (министерство иностранных дел, суды), а иногда эти другие органы обладают исключительным правом. [пункт 35]

Совместно согласованные решения, разрешающие общие трудности в связи с толкованием или применением Конвенции, имеют обязательную силу для исполнительных органов, пока компетентные органы не договорятся о модификации согласованного решения или отказе от него. [пункт 36]

Второе предложение пункта 3 дает компетентным органам также право рассматривать такие случаи двойного налогообложения, которые не подпадают под действие положений Конвенции.

В связи с этим особый интерес представляют случаи, когда резидент третьего государства имеет постоянные представительства в обоих Договаривающихся государствах. Разумеется, желательно, чтобы процедура взаимного согласования привела к устранению двойного налогообложения, которое может возникнуть в такой ситуации. Однако должно быть сделано исключение в случае Договаривающихся государств, внутреннее законодательство которых не позволяет вносить в конвенцию дополнения по тем пунктам, которые в ней прямо не рассматриваются или по меньшей мере не подразумеваются, в таком случае конвенцию можно дополнить только протоколом, подлежащим, как и сама конвенция, ратификации или утверждению». [пункт 37]

Пункт 4

5. Этот пункт состоит из трех предложений, первое из которых воспроизводит первое предложение пункта 4 Статьи 25 Типовой конвенции ОЭСР, тогда как второе и третье предложения в нее не включены. В первом предложении слова «в том числе в рамках совместной комиссии в составе их самих или их представителей» были вставлены в 1999 году после слов «непосредственно общаться друг с другом», с тем чтобы это положение соответствовало положению Типовой конвенции ОЭСР. Комментарий ОЭСР к этому пункту сохраняет силу.

«Прежде всего, он предусматривает, что компетентные органы могут непосредственно общаться друг с другом. Следовательно, нет необходимости прибегать к дипломатическим каналам. [пункт 39]

Компетентные органы могут общаться друг с другом с помощью обмена письмами, сообщениями по факсу, по телефону, в ходе непосредственной встречи или любым другим удобным способом. Они могут, если пожелают, официально создать с этой целью совместную комиссию. [пункт 40]

Что касается такой совместной комиссии, пункт 4 оставляет на усмотрение компетентных органов Договаривающихся государств определение ее численного состава и регламента работы. [пункт 41]

Однако, хотя Договаривающиеся государства могут избежать формализма в этом вопросе, они, тем не менее, обязаны предоставить налогоплательщикам, чьи дела представлены на

рассмотрение совместной комиссии согласно пункту 2, некоторые важнейшие гарантии, а именно:

— право сделать представление в письменной форме или устно, лично или через представителя;

— право на помощь адвоката». [пункт 42]

6. В отношении этого пункта следует подчеркнуть следующие важные элементы, касающиеся распределения дохода и убытков, а также трансфертного ценообразования.

Во-первых, операции между родственными предприятиями должны регулироваться на основе принципа «на расстоянии вытянутой руки»; следовательно, если фактическое распределение рассматривается налоговыми органами стран — участниц договора как отклонение от этого принципа, налогооблагаемая прибыль может быть пересмотрена.

Во-вторых, налогоплательщики имеют право прибегать к процедуре взаимного согласования, если считают, что такое действие со стороны одного или обоих налоговых органов в отношении такого пересмотра противоречит принципу «на расстоянии вытянутой руки».

И в-третьих, проведение процедуры взаимного согласования возлагается на компетентные органы стран — участниц договора с предоставлением им необходимых полномочий для обеспечения полного осуществления согласованных решений с расчетом на то, что это позволит процедуре взаимного согласования стать эффективным инструментом достижения целей договора. Такие полномочия предусматривают установление предельных сроков, в рамках которых заинтересованные стороны должны представить свои претензии в соответствующий компетентный орган, а значит, при этом последнее предложение пункта 1 Статьи 25 Типовой конвенции ОЭСР становится излишним, кроме как в тех странах, внутреннее законодательство которых требует включения такого предложения.

7. Чтобы содействовать компетентным органам в применении процедуры взаимного согласования, Группа экспертов обсудила ряд возможных вариантов. Группа подчеркнула, что эти варианты не являются исчерпывающими и могут быть дополнены другими, если возникнет практическая необходимость.

8. В связи с этим уместно отметить пункт 50 *c* Доклада Специальной группы экспертов по международному сотрудничеству в области налогообложения о работе ее седьмого совещания, состоявшегося в 1995 году:

«Относительно разрешения споров: укрепление сотрудничества должно стать одной из главных целей Специальной группы экспертов и других многонациональных учреждений. Разрешение споров о трансфертном ценообразовании может увеличить международные инвестиции, дав гарантии инвесторам, что они не будут подвергаться двойному налогообложению из-за непоследовательных и неправильных трансфертных цен, устанавливаемых различными странами. До сих пор большинство стран отказывались передать свои полномочия какому-либо арбитражному органу, который находится за пределами формальной юрисдикции соответствующих стран. Предлагается изучить опыт таких арбитражей, где они разрешены. Возможно, в будущем Специальной группе экспертов будет целесообразно провести исследования в отношении двусторонних или многосторонних механизмов разрешения споров (обязательный арбитраж, добровольный арбитраж или посредничество). В настоящее время страны могут в ходе двусторонних переговоров рассмотреть вопрос о включении положения об арбитраже или другом механизме разрешения споров в статью, посвященную процедуре взаимного согласования».

9. Было бы полезно рассмотреть взаимодействие между процедурой взаимного согласования и механизмом разрешения споров, который обсуждается в пунктах 44.1–44.7 комментариев к Типовой конвенции ОЭСР, воспроизведенных ниже:

«Взаимодействие между процедурой взаимного согласования и механизмом разрешения споров, предусмотренным в Генеральном соглашении о торговле услугами:

Применение Генерального соглашения о торговле услугами (ГСТУ), которое вступило в силу 1 января 1995 года и которое подписали все страны-члены, поднимает особые вопросы в отношении процедуры взаимного согласования. [пункт 44.1]

Пункт 3 Статьи XXII ГСТУ предусматривает, что разногласие относительно применения Статьи XVII Соглашения, предусматривающей правило внутреннего режима, не может рассматриваться с помощью механизмов разрешения споров, предусмотренных в Статьях XXII и XXIII Соглашения, если оспариваемая мера “подпадает под действие международного договора, заключенного между ними и касающегося избежания двойного налогообложения” (например, налоговой конвенции). Если возникает разногласие относительно того, подпадает ли мера “под действие” такого международного договора, то пункт 3 гласит, что

любое из государств, участвующих в споре, может вынести вопрос на Совет по торговле услугами, и тот передает этот спор на рассмотрение арбитража, решение которого имеет обязательную силу. Однако примечание к пункту 3 содержит важное исключение, согласно которому, если спор касается международного договора, "который существует на момент вступления в силу" Соглашения, вопрос не может быть вынесен на рассмотрение Совета по торговле услугами без согласия обоих государств. [пункт 44.2]

В связи с данным пунктом возникают две конкретные проблемы, связанные с налоговыми договорами. [пункт 44.3]

Во-первых, примечание к этому пункту предусматривает разный режим налоговых конвенций, заключенных до и после вступления в силу ГСТУ, и это зачастую можно считать неправильным, в частности если конвенция, существующая на момент вступления в силу ГСТУ, впоследствии пересматривается или если после этого момента заключается протокол в отношении существующей на тот момент конвенции. [пункт 44.4]

Во-вторых, выражение "подпадает под действие" само по себе неоднозначно, на что указывает включение в пункт 3 Статьи XXII ГСТУ как арбитражной процедуры, так и оговорки, исключающей из сферы его применения для разрешения разногласий относительно его смысла уже существующие конвенции. Хотя, кажется ясным, что страна не может добросовестно утверждать[18], что мера, касающаяся налога, к которому не применяется ни одно положение налоговой конвенции, подпадает под действие этой конвенции, все же неясно, распространяется ли это выражение на все меры, касающиеся налогов, охватываемых всеми или только некоторыми положениями налоговой конвенции. [пункт 44.5]

Договаривающиеся государства могут пожелать устранить эти проблемы, распространив в двустороннем порядке применение примечания к пункту 3 Статьи XXII ГСТУ к конвенциям, заключенные после вступления в силу ГСТУ. Такое двустороннее распространение, которое дополнило бы, никоим образом не нарушив, обязательства Договаривающихся государств в рамках ГСТУ, можно было бы включить в Конвенцию, добавив следующее положение.

[18] Обязательство применять и толковать международные договоры на добросовестной основе прямо выражено в статьях 26 и 31 Венской конвенции о праве международных договоров; так что исключение в пункте 3 Статьи XXII ГСТУ применяется только к спорам, возникшим на добросовестной основе.

> “В целях пункта 3 Статьи XXII (Консультации) Генерального соглашения о торговле услугами Договаривающиеся государства соглашаются, что, несмотря на этот пункт, любой спор, возникший между ними в отношении меры, которая подпадает под действие настоящей Конвенции, может быть представлен на рассмотрение Совета по торговле услугами, как предусмотрено в этом пункте, только с согласия обоих Договаривающихся государств. Любые разногласия относительно толкования этого пункта разрешаются согласно пункту 3 Статьи 25 (Процедура взаимного согласования) или, если в результате такой процедуры не достигнуто согласие, в соответствии с любой другой процедурой, на которую согласились оба Договаривающихся государства”. [пункт 44.6]

Проблемы, аналогичные обсуждавшимся выше, могут возникнуть в отношении других двусторонних или многосторонних соглашений, касающихся торговли или инвестиций. Договаривающиеся государства могут по своему усмотрению в ходе двусторонних переговоров внести поправки в предложенное выше положение, с тем чтобы обеспечить рассмотрение вопросов, относящихся к налогам, которые охватываются заключенной ими налоговой конвенцией, в ходе процедуры взаимного согласования, а не с помощью механизма разрешения споров, предусмотренного в таких соглашениях». [пункт 44.7]

Другие вопросы

10. В целом процессуальные механизмы достижения взаимного согласия должны быть пригодны для многих различных проблем, которые, как ожидается, должны быть рассмотрены компетентными органами, а также соответствовать административным возможностям и ресурсам этих органов. Такой механизм не должен быть жестко структурирован, а, напротив, должен быть достаточно гибким, чтобы способствовать проведению консультаций и достижению согласия, а не препятствовать им, предусматривая подробные процессуальные требования и механизмы. Но даже относительно простые процессуальные механизмы должны включать определенные минимальные правила, которые позволяют налогоплательщикам понять их основные права и обязанности при процедуре взаимного согласования. Такие минимальные правила должны, как представляется, охватывать такие вопросы как, на какой именно стадии рассмотрения своей налоговой претензии налогоплательщик может потребовать принятия мер компетентным органом в соответствии с процедурой взаимного согласования, что будет зависеть от следующего:

— должен ли налогоплательщик следовать какой-либо форме, чтобы обратиться в компетентный орган;

— применяются ли к такому обращению налогоплательщика в компетентный орган какие-либо ограничения по срокам;

— если налогоплательщик обращается в компетентный орган, является ли он связанным решением компетентных органов и должен ли отказаться от права обращения в другие административные или судебные инстанции;

— каким образом, если это вообще возможно, может налогоплательщик участвовать в рассмотрении его дела компетентным органом и каковы требования в отношении предоставления информации налогоплательщиком.

а) *Информация о корректировках*

11. Компетентные органы должны решить вопрос о том, в каком объеме следует представить информацию о корректировках в отношении распределения дохода и сроках ее представления одним компетентным органом другому компетентному органу. Таким образом, информация может касаться корректировок, предложенных или сделанных налоговой администрацией одной страны, соответствующих предприятий и общего характера корректировок.

12. В целом большинство компетентных органов скорее всего решат, что автоматическая передача такой информации не нужна или нежелательна. Компетентный орган страны, производящей корректировку, может посчитать, что сбор информации и ее приведение в приемлемую для передачи форму сопряжены с определенными трудностями и существенными затратами времени. Кроме того, другой компетентный орган может посчитать обременительной даже обработку информации, переданной в обычном порядке первым компетентным органом. Более того, как правило, можно рассчитывать, что компания-налогоплательщик проинформирует родственное предприятие в другой стране, где проводится разбирательство, и последнее сможет, в свою очередь, сообщить информацию своему компетентному органу. Поэтому система консультаций будет функционировать более эффективно, если налоговая администрация, рассматривающая вопрос о корректировке, которая может подразумевать международный аспект, в максимальной степени проинформирует налогоплательщика.

13. Некоторые компетентные органы, не желая получать на регулярной основе информацию обо всех корректировках в другой стране, могут захотеть получить — или от собственных налогоплательщиков, или

от другого компетентного органа — «заблаговременное предупреждение» о серьезных случаях или о наличии значительной по объему или характеру деятельности в отношении отдельных видов случаев; аналогичным образом они могут захотеть передавать такую информацию. В таких ситуациях следует выработать порядок получения информации. Некоторые компетентные органы могут захотеть распространить эту систему заблаговременного предупреждения на менее серьезные случаи, что расширит количество таких случаев.

b) *Обращение за консультацией компетентного органа на стадии предложения или совершения корректировки*

14. Компетентные органы должны решить, на какой стадии налогоплательщик может обратиться в компетентный орган для начала процесса консультаций и в какой компетентный орган следует обратиться налогоплательщику, чтобы инициировать этот процесс. Например, предположим, что корректировка предлагается государством А, в результате чего доход материнской компании в государстве А будет увеличен и корректировка будет иметь коррелятивные последствия для родственной компании в государстве В. Может ли компания обратиться в свой компетентный орган в государстве А, утверждая, что корректировка противоречит условиям договора, с просьбой о начале процесса двусторонних консультаций между компетентными органами? (Как уже сказано выше, предполагается, что, если двусторонний процесс консультаций возбужден в надлежащем порядке, два компетентных органа должны начать процесс консультаций.) Или может ли родственное предприятие в государстве В обратиться в свой компетентный орган?

15. Возможно, большинство компетентных органов, по крайней мере на первых порах, предпочтут, чтобы процесс не возбуждался на стадии предложения корректировки или даже на стадии внесения корректировки. Предложение корректировки может ничем не закончиться на практике, и даже внесение корректировки может привести, а может и не привести к требованию коррелятивной корректировки, а если и приведет, то такая коррелятивная корректировка может быть произведена без каких-либо проблем. Следовательно, многие компетентные органы могут решить, что процесс не следует инициировать до тех пор, пока на какой-то стадии не произойдет коррелятивная корректировка (или иное последствие для налогообложения во второй стране).

16. Однако некоторые компетентные органы могут предпочесть, чтобы двусторонний процесс был инициирован на более ранней стадии, возможно на стадии предложения корректировки. Это могло бы упростить процесс консультаций тем, что в первой стране не было бы исходно за-

данной позиции. В таком случае другой компетентный орган должен быть готов обсудить дело на такой ранней стадии с первым компетентным органом. Другие компетентные органы могут пожелать позволить решать этот вопрос самому налогоплательщику и, таким образом, быть готовыми к началу процесса на любой стадии, начиная с предложения корректировки.

17. В любом случае, как минимум, налогоплательщики должны быть проинформированы о том, когда они могут инициировать процедуру взаимного согласования и к какому компетентному органу им следует обратиться (предполагается, что это компетентный орган той страны, резидентом которой является возбуждающий дело налогоплательщик). Кроме того, налогоплательщики должны быть проинформированы о том, в какой форме должна быть представлена просьба, хотя, вероятно, подойдет простой бланк.

c) *Коррелятивные корректировки*

18. i) *Основное правило*. Общая позиция сводится к следующему: налоговый договор должен предусматривать, что если одна страна производит корректировку налоговых обязательств предприятия в соответствии с правилами, регулирующими распределение дохода и расходов, увеличивая тем самым налоговые обязательства этого предприятия, и если в результате такой корректировки, отраженной в налоговом статусе родственного предприятия в другой стране, потребуется изменение налоговых обязательств этого родственного предприятия, то коррелятивная корректировка должна быть произведена второй страной по просьбе родственного предприятия, если первоначальная корректировка соответствует нормам договора, регулирующим распределение дохода и расходов. Цель такого договорного положения заключается в избежании экономического двойного налогообложения. Ясно, что ключевым аспектом договорного положения, требующего внесения коррелятивной корректировки, является необходимость соответствия самой первоначальной корректировки принципу «на расстоянии вытянутой руки». Следовательно, такое соответствие становится в этих целях важным предметом консультаций компетентных органов.

19. Многие страны могут согласиться с необходимостью произвести коррелятивную корректировку, но другие могут посчитать, что целесообразно в определенной степени оставить этот вопрос на усмотрение компетентных органов, которые могли бы затем решить, что нет необходимости в коррелятивной корректировке, если установят, что факти-

ческое распределение между родственными предприятиями, ставшее основанием для первоначальной корректировки, было связано с мошенничеством, уклонением от налогов, намерением обойти налоги или грубым злоупотреблением при применение метода распределения. Такие страны могут придерживаться мнения, что, если бы в таких ситуациях потребовалась коррелятивная корректировка и таким образом налогоплательщик получил бы фактически почти автоматическую гарантию от последствий двойного налогообложения, то в целом налогоплательщик практически ничего не потерял бы от того, что с самого начала провел явно неправильное распределение. Следовательно, если компетентные органы будут иметь такое дискреционное право и существует риск экономического двойного налогообложения налогоплательщика, он воздержится от таких действий и будет более осторожным, проводя распределения. Однако другие страны могут посчитать, что главная цель договора должна состоять в избежании двойного налогообложения и, следовательно, такие вопросы, как мошенничество, следует регулировать другими положениями законодательства, хотя и в таких случаях они могли бы оставить некоторое право на усмотрение в самых вопиющих ситуациях.

20. Кроме того, некоторые страны могут не захотеть включать положение, требующее коррелятивных корректировок, а предпочтут оставить решение этого вопроса полностью на усмотрение компетентных органов в порядке процедуры взаимного согласования с учетом того, что требование о коррелятивной корректировке будет слишком обязывать страну производить большое количество первоначальных корректировок. Однако другие страны могут посчитать, что тот факт, что компетентные органы должны согласиться, что первоначальная корректировка соответствует принципу «на расстоянии вытянутой руки», сам по себе является достаточно сдерживающим фактором.

21. Понятно, что эффективный договор, включающий положение о коррелятивной корректировке, должен также предусматривать, что не следует принимать во внимание любые процессуальные или иные препятствия, содержащиеся во внутреннем законодательстве, для выполнения коррелятивной корректировки. Таким образом, чтобы произвести коррелятивную корректировку, придется не учитывать такие положения, как срок давности и окончательный характер определения налога. Если конкретная страна не может из-за договора не учитывать такие нормы внутреннего законодательства, это должно быть отражено в качестве исключения из положения о коррелятивной корректировке, хотя хотелось бы надеяться, что для обеспечения действия договора будут внесены поправки во внутреннее законодательство.

22. Нет необходимости устанавливать в договоре метод коррелятивной корректировки, поскольку это зависит от характера первоначальной корректировки и ее последствий для налогового статуса родственного предприятия. Таким образом, метод коррелятивной корректировки является одним из аспектов материально-правового регулирования первоначальной корректировки.

23. ii) *Порядок рассмотрения компетентным органом*. При наличии требования о коррелятивной корректировке для этой стадии должен быть предусмотрен порядок рассмотрения компетентным органом. Так что если налоговые органы второй страны не произведут сами коррелятивную корректировку, налогоплательщикам должно быть предоставлено право инициировать процедуру рассмотрения компетентным органом. Следовательно, в качестве одного из обязательных аспектов процедуры компетентные органы должны установить правила относительно того, в какой компетентный орган должны обращаться налогоплательщики — компетентный орган страны, в которой расположено родственное предприятие, добивающееся коррелятивной корректировки, или в компетентный орган страны первоначальной корректировки, или в оба компетентных органа. Если устанавливается предельный срок для возбуждения процедуры, то он должен быть указан, как и этап, с которого начинает отсчитываться этот срок. В некоторых странах, когда налогоплательщик обращается в компетентный орган своей страны, этот орган должен быть в состоянии вынести решение по данному вопросу, не прибегая к консультациям с компетентным органом другой страны. Например, первый компетентный орган может быть в состоянии решить вопрос, имеющий потенциальные международные последствия, который возникает в результате корректировки, предложенной взимающим налоги подразделением в стране (не являющимся центральным органом). Разумеется, договор затрагивает этот аспект внутреннего законодательства.

24. В качестве еще одного необходимого процессуального аспекта компетентные органы должны указать, в какой мере и каким образом налогоплательщик может участвовать в процедуре рассмотрения его вопроса компетентным органом. Некоторые страны могут захотеть дать возможность для участия налогоплательщика в разумных пределах. Другие страны, возможно, пожелают позволить налогоплательщику предоставить информацию и даже явиться лично; третьи могут ограничить участие налогоплательщика предоставлением сведений. Предполагается, что компетентные органы поставят в качестве условия для возбуждения

налогоплательщиком процедуры требование о предоставлении им соответствующей информации, необходимой для решения вопроса. Кроме того, некоторые компетентные органы могут в надлежащих случаях потребовать, чтобы сведения, представленные налогоплательщиком, были составлены, насколько это возможно, в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета, с тем чтобы представленные данные были в определенной степени единообразными и объективными. Следует отметить, что происходит быстрый прогресс в разработке международных стандартов учета, и работа компетентных органов должна способствовать такой разработке. Еще одним аспектом участия налогоплательщика должно стать требование, чтобы налогоплательщик, который возбуждает процедуру рассмотрения в компетентном органе, был проинформирован о решении этого компетентного органа.

25. Компетентным органам предстоит решить, как будут происходить их консультации после начала процедуры. Предполагается, что характер консультаций будет зависеть от количества и характера рассматриваемых дел. Компетентным органам следует обеспечить гибкость процедуры консультаций и предусмотреть все способы общения, чтобы в надлежащий момент воспользоваться наиболее пригодным для данного конкретного дела.

26. Существуют различные варианты, такие как неформальные консультации с помощью средств коммуникации или при личных встречах; совещания технического персонала или аудиторов двух стран, достигнутые в ходе которых выводы должны быть приняты или одобрены компетентными органами; назначение совместной комиссии для рассмотрения сложных дел или ряда дел; официальные личные совещания представителей компетентных органов и т. д. Нежелательно устанавливать предельные сроки для принятия решения компетентными органами, поскольку дела могут отличаться друг от друга по сложности. Тем не менее компетентные органы должны выработать рабочие принципы, которые способствовали бы своевременному рассмотрению дел, и не допускать необоснованных задержек.

27. Важным необходимым процессуальным аспектом процедуры рассмотрения компетентным органом являются последствия возбуждения этой процедуры налогоплательщиком. Должен ли налогоплательщик, который возбуждает эту процедуру, быть связан решением компетентных органов в том смысле, что он отказывается от прав на альтернативные процедуры, такие как обращение к внутренним административным или судебным процедурам? Если компетентные органы хотят, чтобы их процедура была исключительной и обязательной к исполнению, необходимо сделать так, чтобы соответствующим образом были составлены поло-

жения договора. Предполагается, что этого можно добиться в соответствии с общим делегированием полномочий, предусмотренным в пункте 4 Статьи 25, через требование, чтобы налогоплательщик отказался от права обращаться к альтернативным процедурам. (Однако, даже при наличии это основного пункта, некоторые страны могут посчитать, что их внутреннее законодательство требует более точной формулировки, что позволит сделать решение компетентного органа обязательным к исполнению, особенно с учетом пункта 1 принципа 25[19], в котором говорится о средствах правовой защиты, предусмотренных во внутреннем законодательстве, а также с учетом действующей практики в рамках договоров, в соответствии с которой решение, принятое в рамках такой процедуры, не является обязательным к исполнению.) Некоторые компетентные органы могут захотеть придать своим действиям обязательную силу, не желая тратить усилия на достижение договоренностей, результат которых будет отвергнут налогоплательщиком, если он сочтет, что лучше обратиться в суд или в иную инстанцию. Другие компетентные органы могут предпочесть следовать сложившейся практике и не обязывать налогоплательщиков своими решениями, а могут быть и не в состоянии сделать это в соответствии с внутренним законодательством. Представляется, что в этом вопросе было бы полезно опираться на опыт.

28. Основной вопрос, связанный с процедурой рассмотрения компетентным органом, состоит в том, в какой мере компетентные органы должны считать себя обязанными достичь согласия по вопросу, который представлен на их рассмотрение. Договор, как минимум, требует проведения консультаций и предусматривает обязательство пытаться найти решение для устранения экономического двойного налогообложения. Но должны ли консультации завершиться достижением согласия? Предполагается, что в целом отсутствие договоренности поставит родственные предприятия в ситуацию, когда двойное налогообложение может противоречить договору, например если страна возражает против коррелятивной корректировки на том основании, что первоначальная корректировка не соответствовала принципу «на расстоянии вытянутой руки». С другой стороны, достижение договоренности означало бы, что будет произведена коррелятивная корректировка или внесено изменение в первоначальную корректировку, а затем и в коррелятивную корректировку, или, возможно, даже отмена первоначальной корректировки. В сущности, общий вопрос заключается в следующем: должны ли компе-

[19] При ссылке на «принцип» см. *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries* («Руководство по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами») (United Nations publication, Sales No. E.79.XVI.3).

тентные органы в процессе консультаций руководствоваться необходимостью «договориться о согласии»?

29. На практике этот вопрос не встает так остро, как может показаться. Опыт большинства компетентных органов, по крайней мере в отношении споров между развитыми странами, показывает, что в конце концов почти всегда они приходят к согласию или к решению. Разумеется, решение нередко может быть компромиссным, но компромисс — это важнейший аспект процесса консультаций и переговоров. Так что на самом деле решение о том, что процедура консультаций компетентных органов должна исходить из необходимости «договориться о согласии», не будет для них чем-то принципиально новым. Однако некоторые страны могут рассматривать формальное закрепление этого принципа как меру, которая будет иметь существенные юридические последствия, и поэтому не захотят принять это требование.

30. Признается, что в некоторых странах процессу достижения согласия могло бы способствовать предоставление компетентным органам возможности в случае крайне сложных вопросов или тупиковой ситуации обратиться, официально или неофициально, к независимым экспертам за консультативным заключением или иной помощью в решении спора. В роли таких экспертов могут выступать лица, которые в данный момент или в прошлом были связаны с другими налоговыми администрациями и обладают необходимым опытом в этой области. По существу, именно персональное участие этих экспертов в значительной мере сыграет положительную роль. Подобное обращение за внешней помощью было бы полезно даже в тех случаях, когда компетентные органы не исходят из необходимости «договориться о согласии», поскольку помощь со стороны, обеспечивая новый взгляд на проблему, может способствовать разрешению тупиковой ситуации.

d) *Публикация процедурных правил и решений компетентных органов*

31. Компетентные органы должны публиковать правила, которые они приняли в отношении проведения процедуры консультаций. Описание правил должно быть как можно более полным и как минимум содержать необходимые процессуальные аспекты, о которых говорилось выше.

32. Если в процессе консультаций решается вопрос материально-правового характера в важной области, что может обоснованно рассматриваться как разработка руководящего принципа для компетентных органов, компетентные органы должны предусмотреть порядок опубликования этого принципа или решения в своих странах.

e) *Порядок выполнения корректировок*

33. Компетентные органы должны рассмотреть вопрос о том, какие процедуры могут потребоваться для выполнения различных необходимых корректировок. Например:

i) Первая страна может рассмотреть вопрос об отсрочке уплаты налога, подлежащего корректировке, или даже об отказе от уплаты, если, к примеру, платеж или возмещение расходов со стороны родственного предприятия запрещены в тот момент из-за валютных или иных ограничений, наложенных второй страной.

ii) Первая страна может рассмотреть вопрос о мерах, способствующих выполнению корректировки и уплате перераспределенной суммы. Таким образом, если доход вменяется материнской компании и облагается налогом на основании услуги, оказанной иностранной дочерней компании, иностранная дочерняя компания может, в той мере, в какой это касается страны материнской компании, открыть в своей бухгалтерской книге счет в пользу материнской компании, и материнская компания не будет подлежать в своей стране обложению вторым налогом на открытие или выплату причитающейся ей суммы. Такая выплата не должна рассматриваться как дивиденд страной дочерней компании.

iii) Вторая страна может рассмотреть вопрос о мерах, способствующих выполнению корректировки и уплаты перераспределенной суммы. Это может, в частности, предусматривать признание произведенной выплаты как подлежащей вычету статьи, даже если до корректировки не было юридического обязательства выплатить такую сумму. На самом деле это один из аспектов коррелятивной корректировки.

f) *Односторонние процедуры*

34. Все вышеизложенное почти полностью относится к двусторонним процедурам, которые должны согласовать компетентные органы с целью осуществления процедуры взаимного согласования. Кроме того, компетентный орган может посчитать целесообразным разработать определенные односторонние правила или процедуры, касающиеся его отношений со своими налогоплательщиками, с тем чтобы прояснить такие отношения. Эти односторонние правила могут касаться таких вопросов, как форма представления дела на рассмотрение компетентного органа; разрешение налогоплательщикам обращаться в компетентный орган на ранней стадии, даже если на этом этапе двусторонняя процеду-

ра не требует консультаций; будет ли компетентный орган ставить новые внутренние вопросы (так называемые подтверждающие вопросы), касающиеся отношений между налоговыми органами и налогоплательщиком, если тот обратится в компетентный орган; и запросы информации, которая поможет компетентному органу в рассмотрении дел.

35. Односторонние правила, касающиеся работы компетентного органа, не требуют согласия со стороны другого компетентного органа, поскольку правила ограничиваются внутренними отношениями с собственными налогоплательщиками. Однако было бы целесообразно сообщить о таких односторонних правилах в компетентный орган, представляющий другую сторону договора, и устранить возможные существенные различия, если таковые возникнут, в таких правилах в отношении различных договоров.

36. Некоторые члены Группы экспертов поддержали идею о дополнении Статьи 25 пунктом, предусматривающим арбитраж в случае, если компетентные органы не смогут прийти к взаимному согласию по какой-либо проблеме или возникнут сомнения в отношении толкования или применения Конвенции. В качестве примера такого дополнительного пункта можно привести следующее положение:

> «Если какая-либо проблема или сомнение, возникшие в связи с толкованием или применением настоящей Конвенции, не могут быть разрешены компетентными органами в ходе процедуры взаимного согласования в соответствии с предыдущими пунктами данной статьи, дело при согласии обоих компетентных органов и налогоплательщика(ов) может быть передано в арбитраж, при условии, что налогоплательщик соглашается в письменной форме считать себя связанным решением арбитражного органа. Решение арбитражного органа по конкретном делу имеет обязательную силу для обоих государств в отношении этого дела.
>
> Компетентные органы по взаимному согласию устанавливают регламент проведения такого арбитража».

Статья 26

ОБМЕН ИНФОРМАЦИЕЙ

А. *Общие соображения*

1. Статья 26 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит Статью 26 Типовой конвенции ОЭСР с тремя существенными изменениями в пункте 1, а именно с включением фразы «в частности, для предотвращения мошенничества или уклонения от таких налогов» в первом предложении, с включением фразы «Тем не менее, если информация изначально считается закрытой в передающем ее государстве» в четвертом предложении и добавлением нового предложения (шестое и последнее предложение). Последнее предложение является ключевым для подхода, которого придерживается Группа экспертов; оно призвано подчеркнуть важную роль компетентных органов в осуществлении в полной мере положений об обмене информацией и предоставить им необходимые полномочия.

2. Слова «в частности, для предотвращения мошенничества или уклонения от таких налогов» были вставлены по просьбе членов Группы, в основном из развивающихся стран, которые хотели подчеркнуть, что обмен информацией в соответствии со Статьей 26 призван предотвратить мошенничество или уклонение от налогов. На обмен информацией с целью предотвращения мошенничества или уклонения от налогов распространяется общее условие, установленное в первом предложении пункта 1, а именно: соответствующее налогообложение не должно противоречить Конвенции.

3. Поскольку Статья 26 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит, по существу, все положения Статьи 26 Типовой конвенции ОЭСР, остаются в силу предварительные замечания, содержащиеся в комментарии к последней статье. Эти замечания гласят следующее:

> «Существуют веские основания для включения в Конвенцию в целях избежания двойного налогообложения положений относительно сотрудничества между налоговыми органами двух Договаривающихся государств. Прежде всего, представляется желательным оказать административную поддержку с целью установления фактов, в отношении которых должны применяться нормы Конвенции. Более того, с учетом роста интернационализации экономических отношений Договаривающиеся государства становятся все более заинтересованными во взаимном предоставлении информации, на основе которой должно исполняться

внутреннее налоговое законодательство, даже если не возникает вопрос о применении какой-либо конкретной статьи Конвенции. [пункт 1]

Поэтому данная статья содержит правила, при которых может быть налажен максимально широкий обмен информацией с целью обеспечения надлежащей основы для выполнения внутреннего законодательства Договаривающихся государств, касающегося налогов, которые охватываются Конвенцией, а также для применения конкретных положений Конвенции. Из текста статьи однозначно следует, что обмен информацией не ограничивается Статьей 1 и информация может содержать данные о нерезидентах. [пункт 2]

Вопрос об административной помощи с целью сбора налогов не рассматривается в данной статье. Этот вопрос регулируется Конвенцией о взаимной административной помощи в вопросах налогообложения — многосторонней конвенцией, вступившей в силу 1 апреля 1995 года. Эта конвенция была разработана в Совете Европы на основе первого проекта, подготовленного Комитетом по бюджетно-налоговым вопросам, и открыта для подписания государствами — членами Совета Европы и странами — членами ОЭСР. Этот вопрос может также стать предметом отдельного двустороннего соглашения, которое могло бы быть заключено между Договаривающимися государствами на основе Типовой конвенции о взаимной административной помощи в возмещении налоговых требований, принятой Комитетом по бюджетно-налоговым вопросам 29 июня 1979 года; в качестве альтернативы можно также ввести в конвенцию об избежании двойного налогообложения положения об оказании помощи в сборе налогов, если Договаривающиеся государства предпочтут такой вариант». [пункт 3]

4. Группа экспертов подчеркнула, что в процессе переговоров о заключении договоров об избежании двойного налогообложения и уклонения от налогов компетентные органы могут пожелать предусмотреть положение об обмене такой информацией, которая необходима для выполнения положений договора или внутреннего законодательства Договаривающихся государств в отношении налогов, являющихся предметом договора. В этом отношении Группа предложила руководящие принципы[20] в отношении механизмов осуществления соответствующего

[20] См. *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries* («Руководство по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами») (United Nations publication, Sales No. E.79.XVI.3).

обмена информацией. Эти принципы изложены в виде перечня возможных механизмов, из которых компетентные органы в соответствии с налоговым договором могут выбрать конкретно те механизмы, что они решат использовать. Перечень не является исчерпывающим, и его не следует рассматривать как перечисление вопросов, все из которых должны применяться в каждом случае. Напротив, этот перечень содержит предложения для изучения компетентными органами при решении вопросов, которые они хотят охватить.

5. Группа экспертов также подчеркнула, что термин «обмен информацией» включает обмен документами и что, с учетом положений пункта 2 данной статьи, в случае конкретного запроса со стороны компетентного органа одного из Договаривающихся государств компетентный орган другого Договаривающегося государства должен предоставить информацию в соответствии с этой статьей в форме показаний свидетелей и удостоверенных копий неотредактированных оригиналов документов (в том числе бухгалтерских книг, документов, отчетов, учетной документации, счетов или записок) в той мере, в какой он может получить такие показания и документы согласно законам и административной практике, которые применяются к его собственным налогам.

Регулярная передача информации[21]

6. Обмен информацией может происходить в форме регулярного или автоматического потока информации из одной страны — участницы договора в другую страну-участницу. Ниже излагаются различные аспекты, на которых должны сосредоточиться компетентные органы при разработке структуры такого регулярного обмена. При рассмотрении вопроса о регулярном обмене информацией следует признать, что некоторые страны, не желающие получать такую информацию на регулярной основе (или не имеющие возможности регулярно получать ее, поскольку передающие страны не собирают такую информацию на регулярной основе), могут пожелать получать информацию такого вида по конкретному запросу. В таких ситуациях вопросы, упомянутые в данном разделе, должны рассматриваться как относящиеся к следующему разделу «Передача информации по конкретному запросу».

[21] В приведенном ниже тексте термин «передающая страна» относится к стране, которая передает информацию, а термин «получающая страна» относится к стране, которая получает информацию.

Охватываемые данные

7. *Постоянные источники дохода*. Данные, подпадающие под регулярную передачу или обмен информацией, могут охватывать постоянные источники дохода, который перемещается между странами, такие как дивиденды, проценты, выплаты (в том числе заработная плата, жалованье, вознаграждение и комиссионные), роялти, рента и другие возможные статьи дохода, регулярный поток которого между двумя странами является значительным. Следует признать, что в настоящее время некоторые страны не в состоянии предоставлять такую регулярную информацию, поскольку их процедура сбора налогов не обеспечивает необходимых данных.

Операции, связанные с деятельностью налогоплательщика. Регулярный обмен информацией может охватывать некоторые значительные по масштабам операции, связанные с деятельностью налогоплательщика.

a) Операции, имеющие отношение к самому договору:

— требования о возврате налога передающей страны, заявленные резидентами получающей страны;

— требования об освобождении от налога или о конкретной скидке в передающей стране, заявленные резидентами получающей страны.

b) Операции, имеющие отношение к особым аспектам законодательства передающей страны:

— статьи дохода, полученного резидентами получающей страны, которым предоставляется освобождение или частичная льгота согласно специальным положениям внутреннего законодательства передающей страны.

c) Операции, связанные с деятельностью в передающей стране резидентов получающей страны:

— открытие и закрытие резидентами получающей страны филиала, конторы и т. д. в передающей стране;

— создание или прекращение резидентами получающей страны компании в передающей стране;

— создание или прекращение резидентами получающей страны промышленного объединения в передающей стране;

— открытие и закрытие резидентами получающей страны банковских счетов в передающей стране;

— приобретение имущества в передающей стране резидентами получающей страны по наследству, завещанию или в качестве дара;

— вспомогательная процедура подтверждения завещания в передающей стране в отношении резидентов получающей страны.

d) Общая информация:

— налоговое законодательство, административные процедуры и т. д. передающей страны;

— изменения в постоянных источниках дохода, перемещающегося между странами, особенно если они затрагивают договор, в том числе административное толкование или судебное решение в отношении положений договора, и административная практика или события, затрагивающие применение договора;

— деятельность, которая затрагивает или искажает применение договора, в том числе новые схемы и способы уклонения или ухода от налогов, используемые резидентами передающей или получающей страны;

— деятельность, которая отражается на налоговой системе получающей страны, в том числе новые схемы или способы уклонения или ухода от налогов, используемые резидентами одной из стран, что существенно сказывается на налоговой системе получающей страны.

Общие оперативные аспекты, требующие рассмотрения

8. Компетентные органы должны рассмотреть разнообразные факторы, которые могут иметь значение для оперативного характера регулярного обмена информацией, в том числе для его эффективности, например:

a) страны, которые больше заинтересованы в получении информации по конкретному запросу, чем на регулярной основе, при рассмотрении круга вопросов, подлежащих конкретным запросам, должны иметь в виду вопросы, упомянутые в данном перечне в разделе регулярного обмена информацией;

b) для ограничения незначительных данных можно установить минимальный нижний предел;

c) статьи постоянных источников дохода могут чередоваться из года в год, например в одном году дивиденды, в другом году проценты и т. д.;

d) информация, подлежащая обмену на регулярной основе, не должна быть строго взаимной по всем статьям. Страна А может быть заинтересована в получении информации по некоторым статьям, но не по другим; предпочтения страны В могут распространяться на другие статьи; нет необходимости для каждой страны получать данные, в которых она не заинтересована, и каждая страна не должна отказывать в передаче информации по некоторым статьям лишь потому, что сама она не заинтересована в получении информации по таким статьям;

e) хотя подлежащая обмену информация по статьям дохода может не всегда быть значимой с точки зрения потоков дохода, уходящего от налога, регулярный обмен может содержать указания на то, в какой степени капитал или иные активы, вызывающие перемещение дохода, уходят от налога;

f) следует также принять во внимание, должна ли информация о статьях дохода относиться только к плательщику или в том числе к плательщику;

g) еще один фактор, который следует учесть, состоит в том, должна ли информация касаться только резидентов получающей страны или также тех, кто имеет в ней домициль или является ее гражданином, либо она будет ограничиваться любой из этих категорий;

h) может потребоваться учесть степень детализации сообщений, например имя налогоплательщика или получателя, профессию, адрес и т. д.;

i) следует рассмотреть также вопрос о форме и языке предоставления информации.

Факторы, подлежащие рассмотрению передающей страной

9. Передающая страна может пожелать учесть факторы, которые влияют на ее способность выполнять требования по регулярному обмену информацией. Предполагается, что такое рассмотрение позволит более тщательно отбирать информацию для регулярного обмена, а не приведет к принятию решения не обмениваться информацией, которая может пригодиться на практике.

10. В число факторов, которые необходимо учесть, входят административные возможности передающей страны с точки зрения приобретения соответствующей информации. В свою очередь, это зависит от общей эффективности ее административных процедур, применения в ней налогов, удерживаемых у источника, использования ею деклараций налогоплательщиков или других лиц, а также от всех расходов по получению соответствующей информации.

Факторы, подлежащие рассмотрению получающей страной

11. Получающая страна может пожелать учесть факторы, влияющие на ее способность использовать информацию, которая может быть получена в порядке регулярного обмена, такие как административные возможности получающей страны использовать информацию на текущей основе и эффективно, чтобы сочетать эту информацию с информацией о ее собственных налогоплательщиках, или регулярно, или в такой мере, которая оправдает необходимость в регулярном получении информации.

Передача информации по конкретному запросу

12. Метод обмена информацией, который используется в настоящее время, состоит в запросе конкретной информации одной страной — участницей договора у другой страны-участницы. Конкретная информация может касаться отдельного налогоплательщика и некоторых аспектов его ситуации, или отдельных видов сделок либо деятельности, или сведений общего характера. Ниже излагаются разнообразные аспекты, на которых должны сосредоточиться компетентные органы при разработке структуры для такого обмена информацией по конкретным запросам.

Охватываемые данные

13. *Отдельные налогоплательщики*. Информация, которая может быть запрошена у передающей страны в отношении налогоплательщика получающей страны, в сущности ничем не ограничивается и зависит от факторов, относящихся к положению налогоплательщика в налоговой системе получающей страны, и отношений налогоплательщика и его деятельности с передающей страной. Представляется бесполезным и излишним заранее перечислять виды информации, которая может передаваться по конкретному запросу. Поэтому стороны могут договориться о

предоставлении информации по конкретному запросу без ограничений с точки зрения ее диапазона, охвата и видов, с учетом общих указанных здесь ограничений.

14. Запрос конкретной информации может возникнуть по разным причинам. Например:

a) необходима информация для окончательного определения обязательств налогоплательщика в получающей стране, если эти обязательства зависят от общего объема дохода или активов налогоплательщика во всех странах; характера владения в передающей стране акциями компании получающей страны; размера или вида расходов, понесенных в передающей стране; налогового домициля физического лица или компании;

b) необходима информация для определения точности сведений, указанных в налоговой декларации налогоплательщика, представленной налоговым органам получающей страны, или точности требований либо доказательств, предъявляемых налогоплательщиком в подтверждение его налоговой декларации, если декларация вызывает подозрения или является предметом текущего расследования;

c) необходима информация для определения подлинных обязательств налогоплательщика в получающей стране, если есть подозрения, что заявленные им обязательства неверны.

Особые виды операций или деятельности. Нет необходимости ограничивать обмен информацией по конкретному запросу только запросами относительно отдельных налогоплательщиков; его можно распространить и на запросы информации по конкретным видам сделок или деятельности. Например:

a) информация о ценах, расходах, комиссионных или других аналогичных данных в передающей стране, которые необходимы налоговым органам получающей страны или для определения налоговых обязательств в конкретной ситуации, или для разработки стандартов с целью расследования ситуаций ее налогоплательщиков, связанных с возможным занижением или завышением счетов на экспортную или импортную продукцию с выплатой комиссионных по международным сделкам и т. д.;

b) информация о типичных методах осуществления конкретных сделок или деятельности в передающей стране;

c) информация о том, осуществляется ли в передающей стране конкретный вид деятельности, который может иметь последствия

для налогоплательщиков или налоговых обязательств в получающей стране.

15. *Экономические отношения между странами*. Конкретный запрос может касаться информации относительно определенных экономических отношений между странами, которая может оказаться полезной для страны в качестве проверки эффективности работы ее налоговых органов. Например:

a) объем экспорта из передающей страны в получающую страну;

b) объем импорта в передающую страну из получающей страны;

c) названия банков, ведущих операции в передающей стране с филиалами, дочерними компаниями и т. д. резидентов получающей страны.

Следует отметить, что, поскольку предполагается, что данные в этой категории, такие как объем экспорта между странами, не считаются закрытыми для налоговых органов в передающей стране, они в целом могут быть раскрыты в получающей стране, как предусмотрено в Статье 26.

Правила, регулирующие конкретные запросы

16. Компетентные органы должны разработать правила, регулирующие передачу конкретных запросов получающей страной и предоставление ответной информации передающей страной. Эти правила должны быть рассчитаны на то, чтобы способствовать выполнению систематической оперативной процедуры такого обмена, которая должна быть эффективной и упорядоченной. Хотя эти правила могут носить общий характер в том смысле, что они устанавливают стандарты или принципы, регулирующие порядок осуществления конкретных запросов, эти правила должны также допускать проведение дискуссии между компетентными органами в отношении особых ситуаций, которые, по мнению одной из сторон, требуют специального подхода.

Эти правила должны касаться:

a) специфики данных, запрашиваемых получающей страной, формы такого запроса и языка, на котором составлен запрос и ответ;

b) степени, до которой получающая страна должна использовать или исчерпать свои собственные административные процедуры и возможности, прежде чем сделать конкретный запрос; предполагается, что получающая страна должна приложить усилия bona fide для приобретения информации самостоятельно, прежде чем прибегнуть к процедуре конкретного запроса;

c) условий, касающихся характера и степени полноты ответа передающей страны. Этот аспект должен охватывать способность передающей страны предоставить документальные материалы, если получающая страна нуждается в материалах в этой форме для использования в судебных или иных разбирательствах, в том числе для надлежащего подтверждения достоверности документов.

Передача информации по собственной инициативе передающей страны (спонтанный обмен)

17. Компетентные органы должны определить, помимо регулярного обмена и конкретных запросов как способов обмена информацией, в соответствии с которыми передающая страна автоматически передает информацию или систематически отвечает на конкретные запросы получающей страны, желают ли они передавать информацию по собственной инициативе передающей страны. Такая передача может происходить, когда налоговые органы передающей страны в ходе выполнения своей деятельности получают информацию, которая, по их мнению, может иметь важное значение для получающей страны. Такая информация может касаться каких-то аспектов ситуации конкретного налогоплательщика и связи этой ситуации с его обязательствами в получающей стране или с обязательствами других налогоплательщиков в получающей стране. Или такая информация может касаться структуры сделок либо модели поведения различных налогоплательщиков или групп налогоплательщиков в любой из этих двух стран, что, вероятно, может повлиять на налоговые обязательства или применение налогов в получающей стране как в связи с ее внутренним законодательством, так и в связи с положениями договоров.

18. Компетентным органам предстоит определить в соответствии с нормами, регулирующими обмен информацией и разработанными согласно договору, обязана ли передающая страна специально разработать процедуру и принципы, регулирующие следующие вопросы: когда должна быть передана такая информация, должна ли передающая страна рассматривать вопрос о такой передаче исключительно по собственному усмотрению или ей даже не стоит и рассматривать такую возможность. Даже если стороны договорились, что передающая страна должна разработать систему такой передачи, предполагается, что решение о том, выполнены ли установленные в этой системе условия, остается исключительно на усмотрение последней страны.

Использование полученной информации

19. Компетентным органам предстоит решить вопрос о допустимом использовании полученной информации. Решения по этому вопросу зависят главным образом от правовых требований, изложенных в самой Статье 26. Согласно предусмотренному в ней принципу[22] степень использования информации зависит прежде всего от требований внутреннего законодательства относительно разглашения налоговой информации или от других «требований защиты» в отношении налоговой информации. При этом возможно, что степень разглашения или ограничения на разглашение такой информации будут отличаться в этих двух странах. Однако такие возможные расхождения не следует рассматривать как неприемлемые или как не допускающие обмена информацией, который мог бы состояться, будь соответствующие страны удовлетворены таким последствием Статьи 26, закрепленной в конвенции между ними.

Получатели информации, приобретенной в результате обмена

20. Компетентным органам следует уточнить, подробно или посредством ссылки на существующие сопоставимые правила в получающей стране, кто имеет право на получение информации в этой стране. Согласно Статье 26 информация может быть раскрыта, в частности:

a) органам, отвечающим за налоги, охватываемые конвенцией;

b) сотрудникам правоохранительных органов и прокурорам, занимающимся делами по таким налогам;

c) административным судам по таким налогам;

d) судебным инстанциям по таким налогам;

e) в открытом судебном разбирательстве или в судебном решении, если признано, что она может быть широко разглашена;

f) компетентному органу другой страны (см. раздел «Консультации между несколькими компетентными органами», ниже).

Форма предоставления информации

21. Допустимая степень разглашения может повлиять на форму, в которой предоставляется информация, если она будет использована получающей страной. Так, если информация может быть использована в

[22] См. *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries* («Руководство по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами») (United Nations Publication, Sales No. E.79.XVI.3).

судебной инстанции и, чтобы быть использованной таким образом, она должна носить определенный характер или быть составлена в определенной форме, то компетентные органы должны рассмотреть вопрос о том, какая форма передачи будет соответствовать этому требованию. (См. также замечание по документам в вышеприведенном разделе относительно правил, применимых к конкретному запросу.)

Консультации между несколькими компетентными органами

22. Страны могут пожелать принять во внимание процедуры, разработанные компетентными органами для консультаций, в которых участвуют более двух компетентных органов в соответствии с конкретным договором. Таким образом, если страны A, B и C участвуют в ряде договоров, компетентные органы A, B и C могут пожелать проводить совместные консультации. Это может быть целесообразным, если все три страны непосредственно связаны, например когда существуют договоры между странами A и B, A и C и B и C или если одна страна является звеном в цепи, но не полностью замкнутой, например когда существуют договоры между странами A и B и B и C, но нет договора между странами A и C. Страны, желающие, чтобы их компетентные органы участвовали в таких консультациях, должны обеспечить правовую основу для таких консультаций, дополнительно предусмотрев необходимые полномочия в своих договорах. Некоторые страны могут посчитать, что Статья 26 допускает совместные консультации, если все три страны напрямую связаны двусторонними договорами. Однако такой общий принцип не распространяется на совместные консультации, если цепь не полностью замкнута, как во второй приведенной выше ситуации. В таком случае необходимо добавить в договор положение, позволяющее компетентному органу страны B предоставить информацию, полученную от страны A, компетентному органу страны C. Такое договорное положение могло бы включать гарантию того, что компетентный орган страны A должен дать согласие на действие компетентного органа страны B. Предполагается, что он даст такое согласие, только если будет удовлетворен положениями относительно сохранения тайны информации в договоре между B и C.

Общие факторы

23. На обмен информацией влияют разнообразные общие факторы, которые компетентные органы должны учитывать и по которым они должны принять решение, или в отношении конкретного оперативного подхода и осуществления обмена информацией, или в отношении их

воздействия на весь процесс обмена. В число таких общих факторов входят следующие.

Факторы, влияющие на осуществление обмена информацией

a) Компетентные органы должны решить вопрос о каналах связи для различных видов обмена информацией. Одним из методов коммуникации, который может быть предусмотрен, является приезд должностного лица одной страны в другую страну для получения информации от компетентного органа и для ее обсуждения, с тем чтобы ускорить процесс обмена информацией.

b) Некоторые страны могут посчитать полезным и целесообразным, чтобы страна имела представителей своих налоговых органов в другой стране — участнице договора на постоянной основе. Предполагается, что их работа будет основана на полномочиях, договоре или соглашениях, помимо статьи об обмене информацией, предусмотренной в рассматриваемом договоре об избежании двойного налогообложения (хотя, если позволит внутреннее законодательство обеих стран, эта статья могла бы регулировать данный вопрос), и такие механизмы предусматривали бы условия, регулирующие присутствие таких представителей и их обязанности. В связи с этим следует отметить, что такой механизм необязательно должен быть взаимным, то есть страна А могла бы иметь своих представителей в стране В, а страна В не иметь представителей в стране А, если страна А сочтет этот механизм полезным, а страна В — нет. Если существует договоренность о таких представителях, то компетентные органы могут пожелать координировать свою работу с такими представителями, когда такая координация будет способствовать повышению эффективности процесса обмена информацией и будет целесообразной по другим соображениям.

c) Некоторые страны могут посчитать целесообразным, чтобы сотрудник налоговых органов одной страны непосредственно участвовал вместе с сотрудниками налоговых органов другой страны в совместном, или «групповом», расследовании в отношении конкретного налогоплательщика или конкретной деятельности. Предполагается, что такой механизм для большинства стран будет базироваться на полномочиях, договоре или соглашениях, предусмотренных помимо договорной статьи об обмене информацией, хотя, если позволяет законодательство обеих стран, эта статья могла бы рассматриваться странами-участницами договора как предоставляющая полномочия компетентным органам

санкционировать такой механизм. В любом случае, если такой механизм создается, было бы целесообразным распространить на указанное расследование гарантии и процедуры, разработанные в рамках статьи об обмене информацией, которая содержится в договоре об избежании двойного налогообложения.

d) Процесс обмена информацией должен быть разработан таким образом, чтобы он мог в необходимой мере способствовать эффективному осуществлению материально-правовых положений договора. Например, положения договора об установлении цен между компаниями и распределении дохода и расходов предусматривают собственные требования в отношении информации с целью эффективного осуществления. Поэтому процесс обмена информацией должен соотноситься с этими требованиями.

e) Материально-правовые положения договора должны учитывать процесс обмена информацией и соотноситься с ним. Так, если существует адекватная информационная база для обмена информацией, обеспечивающей возможность одной стране вычесть расходы, понесенные в другой стране, то договор должен быть разработан на основе целесообразности такого вычета с точки зрения материально-правовых норм.

f) Компетентные органы должны установить, в какой мере они будут разделять или компенсировать затраты, связанные с процессом обмена информацией.

Факторы, влияющие на структуру процесса обмена информацией

24. *a*) Следует признать, что разработанные страной A механизмы обмена информацией со страной B не обязательно должны соответствовать тем, что разработаны между страной A и страной C или между страной B и страной C. В первом случае механизм должен отвечать потребностям двух стран, непосредственно вовлеченных в процесс обмена информацией, и нет необходимости в каждом случае делать его аналогичным лишь для соблюдения формального единообразия. Однако следует отметить, что предотвращение избежания налогообложения или ухода от налогов на международном уровне во многих случаях потребует международного сотрудничества налоговых органов в ряде стран. Следовательно, некоторые страны могут посчитать целесообразным разработать процедуры и положения договора, которые будут достаточно гибкими, чтобы можно было распространить их сотрудничество на механизмы проведения консультаций и обмена информацией между странами.

b) Компетентные органы должны взвесить последствия ограничения во внутреннем законодательстве на приобретение информации в стране, которая запрашивает информацию у другой страны, не имеющей аналогичного ограничения во внутреннем законодательстве. Предположим, что страна А запрашивает информацию у страны В и налоговые органы страны В могут обратиться в финансовые учреждения своей страны для получения такой информации, тогда как налоговые органы страны А в целом не могут обратиться в финансовые учреждения своей страны для получения информации по налоговым вопросам. Как отнесется к этому страна В? Следует отметить, что Статья 26 позволяет стране В получить информацию от финансовых учреждений этой страны и передать ее стране А. Так что страна В не ограничена своим внутренним законодательством в отношении закрытости налоговой информации, если она решит приобрести и передать эту информацию. Таким образом, вопрос о том, должна ли страна В ответить на запрос, отдается на ее собственное усмотрение и может стать предметом переговоров между компетентными органами двух стран. Следует отметить, что на практике в такой ситуации многие страны предоставляют ответ на запрос, что способствует эффективному обмену информацией в целях предотвращения ухода от налогов. Однако следует также отметить, что страна А, которая стремится в таких случаях получить информацию от других стран, должна вместе с тем признать, что для укрепления полномочий ее налоговых органов и предоставления им возможности отвечать на запросы из других стран ей необходимо рассмотреть вопрос об изменении своего внутреннего законодательства.

c) Помимо вышеупомянутых ситуаций, связанных с правовым дисбалансом, компетентные органы должны также взвесить последствия возможного дисбаланса, возникающего в результате других различий в работе налоговых органов. Например, если страна А не может предоставить ответ на запрос в такой же полной мере, что страна В, из-за практических проблем в работе налоговых органов в стране А, то не сравняется ли уровень обмена информацией с тем, что может обеспечить страна А? Или, с другой стороны, должна ли страна В быть готова ответить в общем или в конкретных аспектах на запросы страны А, даже если страна А не имеет возможности ответить на запросы страны В? Этот вопрос аналогичен обсуждавшемуся в предыдущем пункте, и на него можно дать аналогичный ответ.

d) Следует отметить, что Статья 26 дает полномочие передающей стране использовать ее административные процедуры исключи-

тельно для предоставления информации сделавшей запрос стране, даже если лицо, о котором запрашивается информация, не связано с налоговым разбирательством в передающей стране. Более того, передающая страна должна, в целях обмена информацией, использовать свой административный орган таким же образом, как если бы дело касалось его собственного налогообложения.

e) Компетентные органы должны взвесить последствия для процесса обмена информацией мнения одной из стран о том, что налоговая система или применение налогового законодательства другой страны — в целом или в конкретных ситуациях — носят дискриминационный или конфискационный характер. Рассмотрение оснований для такого мнения могло бы привести к закреплению в договоре или во внутреннем законодательстве таких положений, которые устранили бы проблемы, создающие препятствия с точки зрения первой страны, и способствовали таким образом обмену информацией. Одним из возможных примеров этого является режим непостоянных резидентов.

f) Компетентные органы должны взвесить последствия процесса обмена информацией для конкурентоспособности налогоплательщиков соответствующих стран. Так, если страна А имеет договор со страной В, предусматривающий обмен информацией, страна А должна взвесить последствия для структуры или процесса обмена того обстоятельства, что страна С не имеет договора со страной В, так что компании страны С, осуществляющие деятельность в стране В, могут получить иной налоговый статус в стране В по сравнению с компаниями страны А. Аналогичным образом даже при наличии договора между страной С и страной В, содержащего статью об обмене информацией, если налоговые органы страны А имеют больше полномочий по получению информации (подлежащей обмену со страной В), чем налоговые органы страны С, или могут в ином отношении более эффективно работать и поэтому располагают большим объемом информации, то может возникнуть аналогичное различие в налоговом статусе. Поэтому представляется очевидным, что адекватное осуществление положений об обмене информацией требует общих усилий налоговых органов по изысканию и закреплению во внутреннем законодательстве возможностей для обеспечения информации и полномочий по ее использованию, необходимых для высокоэффективного и равноправного исполнения налогового законодательства.

Периодические консультации и пересмотр

25. Поскольку неизбежно возникают различия в толковании и применении договоров, конкретные трудности и непредвиденные проблемы и обстоятельства, следует предусмотреть механизм проведения эффективных и оперативных консультаций между компетентными органами. Такие консультации должны проводиться как с целью обсуждения конкретных ситуаций и проблем, так и с целью периодического пересмотра мер, относящихся к обмену информацией. Периодический пересмотр должен обеспечить необходимую оперативность и эффективность процесса обмена информацией, его соответствие базовым требованиям осуществления договора и содействие с помощью этого процесса надлежащему исполнению положений договора и внутреннего законодательства обеих стран.

B. *Комментарий к пунктам Статьи* 26

Пункт 1

26. Как отмечалось выше, этот пункт, включая все положения пункта 1 Статьи 26 Типовой конвенции ОЭСР, содержит также три дополнения. Поэтому сохраняет силу комментарий к этому пункту:

> «Главное правило, относящееся к обмену информацией, содержится в первом предложении этого пункта. Компетентные органы Договаривающихся государств обмениваются информацией, необходимой им для обеспечения правильного применения положений Конвенции или внутреннего законодательства Договаривающихся государств, касающихся налогов, которые охватываются Конвенцией, даже если в последнем случае нет необходимости в применении конкретной статьи Конвенции. Некоторые страны в своих двусторонних конвенциях заменяют слово “необходимой” на слово “уместной”, считая, что это слово лучше отражает смысл положений; по мнению Комитета по бюджетно-налоговым вопросам, в этом контексте можно употребить любое слово. Чтобы обмен информацией происходил в рамках Конвенции, устанавливается ограничение, с тем чтобы информация предоставлялась только в той мере, в какой данный внутренний налог затрагивается Конвенцией и налогообложение по внутреннему налоговому законодательству не противоречит Конвенции. В связи с этим можно привести такой пример: запрашиваемое государство не обязано отвечать на запрос относительно налога с продаж, поскольку на него не распространяется действие Конвенции. [пункт 5]

Разъяснить смысл принципа, изложенного в пункте 5, выше, можно с помощью следующих примеров. Во всех таких случаях информацией можно обмениваться согласно пункту 1. [пункт 6]

Применение Конвенции

a) При применении Статьи 12 государство A, резидентом которого является бенефициар, запрашивает у государства B, резидентом которого является плательщик, информацию относительно суммы переведенных роялти.

b) И наоборот, чтобы предоставить [льготу], предусмотренную в Статье 12, государство B запрашивает у государства A, является ли получатель выплаченных сумм на самом деле резидентом последнего упомянутого государства и собственником-бенефициаром роялти.

c) Аналогичным образом информация может потребоваться в отношении надлежащего распределения налогооблагаемой прибыли между ассоциированными компаниями в разных государствах или корректировки прибыли, указанной в счетах постоянного представительства в одном государстве и в счетах головной конторы в другом государстве (статьи 7, 9, 23A и 23B). [пункт 7]

Осуществление внутреннего законодательства

a) Компания в государстве A поставляет товары независимой компании в государстве B. Государство A хочет узнать у государства B, какую цену компания в государстве B заплатила за товары, с целью правильного применения положений его внутреннего законодательства.

b) Компания в государстве A продает товары через компанию в государстве C (возможно, в стране с низким налогом) компании в государстве B. Компании могут быть, а могут и не быть ассоциированными. Между государством A и государством C не существует конвенции, как и между государством B и государством C. Согласно конвенции между государствами A и B государство A с целью обеспечения правильного применения положений своего внутреннего законодательства в отношении прибыли, произведенной компанией, расположенной на его территории, запрашивает государство B о том, какую цену за товары заплатила компания в государстве B.

c) Государство A в целях налогообложения компании, расположенной на его территории, запрашивает у государст-

ва В, согласно конвенции между государствами А и В, информацию относительно цен, назначенных компанией в государстве В или группой компаний в государстве В, с которыми компания в государстве А не имеет деловых контактов, с тем чтобы иметь возможность проверить цены, назначенные компанией в государстве А, посредством прямого сравнения (например, цены, назначенные компанией или группой компаний, которые занимают доминирующее положение). Следует иметь в виду, что в этом случае обмен информацией может оказаться делом сложным и деликатным, в частности из-за положений подпункта *c* пункта 2, касающегося предпринимательской и иной тайны. [пункт 8]

Правило, изложенное в пункте 1, позволяет обмениваться информацией тремя различным способами:

a) по запросу для конкретного случая; при этом подразумевается, что прежде всего должны быть использованы регулярные источники информации, имеющиеся в распоряжении согласно внутренней процедуре налогообложения, до направления запроса в отношении информации другому государству;

b) автоматически, например когда информация об одной или нескольких категориях дохода, который происходит из источника в одном Договаривающемся государстве и получен в другом Договаривающемся государстве, передается систематически другому государству...

c) спонтанно, например когда государство приобретает в ходе определенных расследований информацию, которая, по его мнению, может представлять интерес для другого государства. [пункт 9]

Способ, которым в конце концов будет происходить обмен информацией, оговоренный в Конвенции, может быть согласован компетентными органами Договаривающихся государств. [пункт 10]

Взаимное содействие между налоговыми администрациями имеет смысл только тогда, когда каждая администрация будет уверена, что другая администрация станет обращаться с полученной в ходе сотрудничества информацией с должным соблюдением конфиденциальности. В то же время соблюдение получающим Договаривающимся государством требований конфиденциальности регулируется внутренним законодательством. Поэтому в пункте 1 предусматривается, что информация, пере-

данная согласно положениям Конвенции, должна рассматриваться как закрытая в получающем государстве в том же порядке, что и информация, полученная согласно внутреннему законодательству этого государства. Санкции за нарушение таких требований конфиденциальности в этом государстве предусматриваются административным и уголовным законодательством этого государства. [пункт 11]

Полученная информация может быть раскрыта только тем лицам и органам, которые имеют отношение к оценке или сбору налогов, регулируемых Конвенцией, принудительному исполнению обязательств или преследованию в связи с такими налогами либо решению по апелляции в отношении таких налогов. Это означает, что информация может быть также раскрыта налогоплательщику, его доверенному лицу или свидетелям. Информация, полученная Договаривающимся государством, может быть использована такими лицами только в целях, указанных в пункте 1. Если информация оказывается имеющей ценность для получающего государства в других целях, кроме упомянутых, это государство не может использовать данную информацию в таких других целях, а должно прибегнуть к мерам, специально разработанным для таких целей (например, в случае преступления, не связанного с налогами, воспользоваться договором об оказании судебной помощи). [пункт 12]

Согласно данной статье информация не может быть раскрыта органам, которые осуществляют контроль за общим управлением со стороны правительства Договаривающегося государства, но конкретно не занимаются налоговыми вопросами. Однако в своих двусторонних переговорах страны-члены могут договориться о раскрытии информации таким контрольным органам. [пункт 12.1]

Как сказано выше, полученная информация может быть раскрыта упомянутым лицам и органам, но из этого не следует, что они могут разгласить ее в открытом судебном заседании или в решениях, где указано имя налогоплательщика. Однако последнее предложение этого пункта открывает такую возможность. Если информация используется в открытом судебном процессе или в решении суда и таким образом становится публичной, очевидно, что с такого момента эта информация может быть почерпнута из судебных протоколов или решений в других целях, даже в качестве свидетельства. Но это не означает, что лица и органы, указанные в пункте 1, вправе предоставлять по запросу дополнительную

полученную информацию. Если одно или оба Договаривающихся государства возражают против разглашения судами информации в таком порядке или против ее использования после такого разглашения в других целях, поскольку по их внутреннему законодательству такая процедура не предусматривается, они должны прямо указать на это в своей конвенции». [пункт 13]

27. Что касается дополнений к пункту 1 Статьи 26 Типовой конвенции ОЭСР, Группа экспертов заметила, что ссылка в пункте 1 на мошенничество или уклонение от налогов призвана привлечь внимание к важности обмена информацией, который поможет сторонам договора бороться с такой практикой. Поскольку ряд стран нуждается в информации, чтобы способствовать выполнению конкретных положений закона, направленных на предупреждение ухода от налогов, а другим странам нужна информация для выявления других аспектов ухода от налогов, Группа экспертов посчитала целесообразным включить в последнее предложение пункта 1 ссылку на обмен информацией относительно ухода от налогов, если стороны договора посчитают это необходимым. Указание в этом же предложении на консультации, направленные на разработку соответствующих условий, методов и способов, призвано дать возможность сторонам договора выработать методы обмена информацией между ними.

28. В ходе обсуждения члены Группы экспертов из развивающихся стран отметили, что распространение транснациональных корпораций и все более изощренные и сложные формы, которые принимают международные деловые операции, приводят к расширению практики ухода и уклонения от налогов. Было высказано мнение, что такая ситуация может достичь такого уровня, когда будет полностью перечеркнут смысл договоров об избежании двойного налогообложения и встанет вопрос о том, не следует ли принять меры за пределами действующих рамок таких договоров и помимо них. Один из членов Группы из развивающейся страны, которого поддержали другие члены из развивающихся стран, высказал предположение, что самым быстрым и наиболее эффективным способом обеспечения обмена информацией, необходимого для борьбы с уклонением от налогов, могло бы стать заключение многостороннего соглашения, конкретно посвященного обмену информацией и оказанию взаимной помощи в вопросах налогообложения.

29. Во время обсуждения проблем, связанных с налоговыми убежищами, Группа экспертов выразила мнение, что в качестве защиты от злоупотреблений льготами, предусмотренными в договорах, в ходе двусторонних переговоров следует рассмотреть вопрос о включении отдельной статьи примерно следующего содержания:

«Каждое из Договаривающихся государств должно принять меры по сбору от имени другого Договаривающегося государства таких налогов, взимаемых этим другим Договаривающимся государством, в той мере, в какой это необходимо для предотвращения использования любого освобождения или сниженной налоговой ставки, предоставленных этим другим Договаривающимся государством согласно договору, лицами, не имеющими права на такие льготы».

Пункт 2

30. Поскольку данный пункт воспроизводит пункт 2 Статьи 26 Типовой конвенции ОЭСР, полностью остается в силе комментарий к этому пункту.

«Данный пункт содержит некоторые ограничения в отношении главного правила, которыми может воспользоваться запрашиваемое государство. Прежде всего, данный пункт содержит разъяснение, что одно из Договаривающихся государств не обязано выходить за рамки своего внутреннего законодательства и административной практики, предоставляя информацию в распоряжение другого Договаривающегося государства. Однако должны быть использованы те виды административных мер, которые разрешаются в целях налогообложения в запрашиваемом государстве, даже если к ним приходится прибегать исключительно с целью предоставления информации другому Договаривающемуся государству. Аналогичным образом внутренние нормы относительно налоговой тайны не следует толковать как препятствие для обмена информацией в соответствии с данной статьей. Как указывалось выше, органы запрашивающего государства обязаны соблюдать требования конфиденциальности в отношении информации, полученной согласно данной статье. Договаривающееся государство, которое по своему внутреннему законодательству обязано уведомить налогоплательщика о том, что предполагается обмен информацией, должно письменно сообщить своим партнерам по договору, что у него есть такая обязанность и какие последствия это будет иметь для его обязательств по оказанию взаимной помощи. [пункт 14]

Далее, запрашиваемое государство не обязано принимать административные меры, которые не разрешены согласно законодательству или практике запрашивающего государства, или предоставлять сведения, которые недоступны в соответствии с

законодательством или обычной административной практикой запрашивающего государства. Из этого следует, что одно из Договаривающихся государств не может воспользоваться преимуществами информационной системы другого Договаривающегося государства, если она шире, чем его собственная. [пункт 15]

Считается, что информация может быть приобретена в ходе обычной административной практики, если ею владеют налоговые органы или она может быть получена ими в рамках обычной процедуры определения налогов, которая может включать специальные расследования или специальные изучения счетов предприятий, которые ведут налогоплательщики или другие лица, при условии, что налоговые органы провели бы аналогичные расследования или изучения в своих собственных целях. Это означает, что запрашиваемое государство должно собрать информацию, в которой нуждается другое государство, таким же образом, как если бы это касалось его собственного налогообложения, согласно оговорке, упомянутой в пункте 15, выше. [пункт 16]

Запрашиваемое государство вправе отказать в предоставлении информации в случаях, указанных в вышеизложенных пунктах. Однако, если оно предоставляет информацию, это делается в рамках договоренности об обмене информацией, предусмотренной в Конвенции; следовательно, нельзя возразить, что это государство не выполнило обязательство по сохранению тайны. [пункт 17]

Если структуры информационных систем двух Договаривающихся государств заметно различаются, условия подпунктов *a* и *b* пункта 2 приведут к тому, что Договаривающиеся государства будут обмениваться очень незначительным объемом информации или вовсе не обмениваться ею. В таком случае Договаривающиеся государства могут посчитать целесообразным расширить сферу применения обмена информацией. [пункт 18]

Помимо ограничений, о которых говорилось выше, подпункт *c* пункта 2 содержит оговорку относительно раскрытия некоторых видов закрытой информации. Виды тайны, о которых говорится в этом подпункте, не должны толковаться слишком широко. Прежде чем ссылаться на это положение, Договаривающееся государство должно тщательно взвесить, действительно ли интересы налогоплательщика оправдывают его применение. В противном случае становится очевидно, что слишком широкое толкование во многих случаях делает неэффективным обмен информацией, предусмотренный в Конвенции. Приведенные в пункте 17, выше, за-

мечания относятся и к данному вопросу. Запрашиваемое государство, защищая интересы своих налогоплательщиков, имеет определенное право на отказ в запрашиваемой информации, но, если оно осознанно предоставляет информацию, налогоплательщик не может ссылаться на нарушение правил о сохранении конфиденциальности. Договаривающиеся государства могут предусмотреть дополнительные изъятия из обязательства по предоставлению информации, помимо перечисленных в подпункте *c*, например в отношении информации, охраняемой положениями о праве на усмотрение банковского учреждения. Представляется также необходимым установить ограничение в отношении информации, которая затрагивает жизненно важные интересы самого государства. С этой целью предусматривается, что Договаривающиеся государства не должны предоставлять информацию, разглашение которой противоречило бы интересам государственной политики (ordre public)». [пункт 19]

31. В ходе совещания, состоявшегося в декабре 1997 года, ряд членов Группы экспертов отметили, что некоторые договоры содержат положения об оказании помощи в сборе налогов в Статье 26, хотя ни Типовая конвенция Организации Объединенных Наций, ни Типовая конвенция ОЭСР не содержат такого положения. Группа решила при рассмотрении Статьи 26 изучить вопрос о том, следует включать в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций или в комментарии к ней положения об оказании помощи в сборе налогов. Группа согласилась с предложением, выдвинутым членом из развитой страны, о включении в комментарии следующего текста, касающегося оказания помощи во взыскании налога, который может быть рассмотрен Договаривающимися государствами в ходе двусторонних переговоров.

«ОКАЗАНИЕ ПОМОЩИ ВО ВЗЫСКАНИИ НАЛОГОВ

1. Государства соглашаются оказывать друг другу помощь и содействие с целью сбора, в соответствии с их внутренним законодательством или административной практикой, налогов, к которым применяется настоящая Конвенция, а также любых дополнительных начислений, надбавок, просроченных платежей, процентов и издержек, относящихся к указанным налогам.

2. По просьбе запрашивающего государства запрашиваемое государство должно взыскать суммы по налоговым требованиям первого упомянутого государства в соответствии с законодательством и административной практикой, которые применя-

ются к взысканию его собственных налоговых требований. Однако такие требования не пользуются каким-либо преимуществом в запрашиваемом государстве и не могут быть взысканы с помощью тюремного заключения должника за неуплату долгов. Запрашиваемое государство не обязано принимать какие-либо исполнительные меры, которые не предусмотрены в законодательстве запрашивающего государства.

3. Положения пункта 2 применяются только к таким налоговым требованиям, которые являются объектом механизма, позволяющего их принудительное исполнение в запрашивающем государстве, и которые, если иное не согласовано между компетентными органами, не оспариваются.

Однако, если требование относится к обязательству обложить налогом лицо как нерезидента запрашивающего государства, пункт 2 применяется лишь в том случае, если иное не согласовано между компетентными органами, когда требование больше не может быть оспорено.

4. Обязательство по оказанию помощи во взыскании налоговых требований в отношении умершего лица или его наследства ограничивается стоимостью наследства или имущества, приобретенного каждым бенефициаром наследства, в зависимости от взыскания требования с наследственной массы или с бенефициаров этого наследства.

5. Запрашиваемое государство не обязано выполнять просьбу:

a) если запрашивающее государство не исчерпало всех средств, доступных на его территории, за исключением случаев, когда использование этих средств вызвало бы огромные затруднения;

b) если и в той мере, в какой оно считает налоговое требование противоречащим положениям настоящей Конвенции или любой другой конвенции, сторонами которой являются оба государства.

6. Просьба об оказании административной помощи во взыскании налогового требования должна сопровождаться:

a) заявлением о том, что налоговое требование относится к налогу, охватываемому Конвенцией, и что соблюдены условия пункта 3;

b) официальной копией документа, разрешающего принудительное исполнение в запрашивающем государстве;

c) любым другим документом, необходимым для взыскания;

d) в случае необходимости заверенной копией, подтверждающей любое соответствующее решение, исходящее от административного органа или суда.

7. Запрашивающее государство должно указать суммы налогового требования, подлежащие взысканию, как в валюте запрашивающего государства, так и в валюте запрашиваемого государства. Обменный курс, который применяется в целях предыдущего предложения, — это последний курс продажи, установленный на самой репрезентативной бирже или биржах запрашивающего государства. Каждая сумма, взысканная запрашиваемым государством, переводится в запрашивающее государство в валюте запрашивающего государства. Перевод осуществляется в течение одного месяца с даты взыскания.

8. По просьбе запрашивающего государства запрашиваемое государство с целью взыскания суммы налога принимает меры сохранности, даже если требование оспаривается или еще не является объектом механизма, допускающего принудительное исполнение, в той мере, в какой это разрешено законодательством и административной практикой запрашиваемого государства.

9. Механизм, допускающий принудительное исполнение в запрашивающем государстве, в случае необходимости и в соответствии с действующими нормами запрашиваемого государства должен быть принят, признан, дополнен или заменен, по возможности незамедлительно, после даты получения просьбы об оказании помощи механизмом, допускающим принудительное исполнение в запрашиваемом государстве.

10. Вопросы относительно срока, по истечении которого налоговое требование не может быть принудительно исполнено, регулируются законодательством запрашивающего государства. Просьба об оказании помощи во взыскании должна содержать данные о таком сроке».

Статья 27

ЧЛЕНЫ ДИПЛОМАТИЧЕСКИХ МИССИЙ И КОНСУЛЬСКИЕ РАБОТНИКИ

Статья 27 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит Статью 27 Типовой конвенции ОЭСР. Поэтому остается в силе комментарий к этой статье.

«Цель положения заключается в обеспечении того, чтобы члены дипломатических миссий и консульские работники в соответствии с положениями конвенции об избежании двойного налогообложения получили не менее благоприятный режим, чем тот, на который они имеют право согласно международному праву или специальным международным соглашениям. [пункт 1]

Одновременное применение положений конвенции об избежании двойного налогообложения и дипломатических и консульских привилегий, предоставляемых в силу общих норм международного права или согласно специальному международному соглашению, может при некоторых обстоятельствах привести к освобождению в обоих Договаривающихся государствах от налога, который взимался бы в ином случае. Примером является ситуация, когда дипломатический работник, аккредитованный государством А в государстве В и получающий роялти или дивиденды из источников в государстве А, в силу международного права не подлежит налогообложению в государстве В в отношении этого дохода и может также, в зависимости от положений двусторонней конвенции между этими двумя государствами, иметь право как резидент государства В на освобождение от налога или снижение налога, взимаемого с дохода в государстве А. Чтобы избежать непредусмотренных налоговых льгот, Договаривающиеся государства вправе принять в двустороннем порядке дополнительное положение, которое могло бы быть составлено в следующем виде:

“В той мере, в какой в силу налоговых привилегий, предоставленных членам дипломатических миссий и консульским работникам на основании общих норм международного права или положений специальных международных соглашений, доход или капитал не подлежат налогообложению в принимающем государстве, право на налогообложение сохраняется за направившим государством”. [пункт 2]

Во многих странах — членах ОЭСР внутреннее законодательство содержит положения о том, что члены дипломатических

миссий и консульские работники на время пребывания за границей считаются в целях налогообложения резидентами направившего государства. В двусторонних отношениях между странами-членами, когда применяются такого рода положения внутри страны, можно пойти дальше и включить в конвенцию специальные нормы, которые устанавливали бы в целях конвенции, что направившее государство является государством постоянного местопребывания членов дипломатических миссий и консульских работников Договаривающихся государств. Предлагаемое специальное положение могло бы быть сформулировано следующим образом:

> "Несмотря на положения статьи 4, физическое лицо, являющееся членом дипломатической миссии или сотрудником консульского учреждения Договаривающегося государства, которые расположены в другом Договаривающемся государстве или в третьем государстве, считается в целях Конвенции резидентом направившего его государства, если:
>
> *a*) в соответствии с международным правом оно не облагается налогом в принимающем государстве в отношении дохода из источников, находящихся за пределами этого государства, или с капитала, находящегося за пределами этого государства; и
>
> *b*) оно имеет в направившем государстве те же самые обязательства по налогу со всего дохода или капитала, что и резиденты этого государства". [пункт 3]

В силу пункта 1 Статьи 4[23] члены дипломатических миссий и консульские работники третьего государства, аккредитованные в Договаривающемся государстве, не считаются резидентами принимающего государства, если они подлежат лишь ограниченному налогообложению в этом государстве... Это относится также и к международным организациям, учрежденным в Договаривающемся государстве, и их должностным лицам, поскольку, как правило, они пользуются определенными налоговыми льготами либо по конвенции или договору, в соответствии с которым учреждается эта организация, либо по договору между организацией и государством, в котором она учреждается. Договаривающиеся государства, которые пожелают прямо урегулировать этот

[23] Этот пункт не применяется к тем двусторонним соглашениям, в которых опущено второе предложение пункта 1 Статьи 4.

вопрос или предотвратить нежелательные налоговые льготы, могут добавить в эту статью следующее положение:

> “Конвенция не применяется к международным организациям, органам или их должностным лицам, а также к лицам, являющимся членами дипломатической миссии или консульскими работниками третьего государства, которые находятся в Договаривающемся государстве и не считаются ни одним из Договаривающихся государств резидентами в отношении налогов с дохода или капитала.
>
> Это означает, что международные организации, органы или их должностные лица, которые в Договаривающемся государстве имеют обязательства только в отношении налога с дохода из источников, находящихся в этом государстве, не могут воспользоваться преимуществами настоящей Конвенции”. [пункт 4]

Хотя почетные сотрудники консульских учреждений не могут воспользоваться, согласно положениям данной статьи, какими-либо льготами, на которые они не имеют права на основании общих норм международного права (как правило, существует лишь освобождение от налогов в отношении выплат, полученных в компенсацию расходов, которые почетные консулы несут от имени направившего государства), Договаривающиеся государства вправе прямо исключить в порядке двусторонней договоренности почетных консулов из сферы применения данной статьи». [пункт 5]

Комментарии к главе VII

ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статьи 28 *и* 29

Вступление в силу и прекращение действия

Статьи 28 и 29 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводят статьи 29 и 30 Типовой конвенции ОЭСР. Поэтому остается в силе комментарий к этим последним статьям:

> «Настоящие положения относительно порядка вступления в силу, ратификации и прекращения действия составлены для двусторонних конвенций и соответствуют нормам, которые обычно содержатся в международных договорах. [пункт 1]
>
> Некоторым Договаривающимся государствам может потребоваться дополнительное положение в первом пункте Статьи 29, которое указывало бы на то, какие органы должны дать свое согласие на ратификацию. Другие Договаривающиеся государства могут согласиться, что эта статья должна содержать указание на то, что вступление в силу происходит после обмена нотами, подтверждающими, что каждое государство завершило процедуры, необходимые для такого вступления в силу. [пункт 2]
>
> Сами Договаривающиеся государства могут решить, что Конвенция вступает в силу по истечении установленного срока после обмена ратификационными грамотами или после подтверждения, что каждое государство завершило процедуры, необходимые для такого вступления в силу. [пункт 3]
>
> Не разработано положений, относящихся к дате вступления в силу или прекращения действия Конвенции, поскольку такие положения в основном зависят от внутреннего законодательства соответствующих Договаривающихся государств. Некоторые государства начисляют налог с дохода, полученного в текущем году, другие с дохода, полученного за предыдущий год, у третьих финансовый год отличается от календарного года. Кроме того, некоторые конвенции предусматривают в отношении налогов, взимаемых посредством вычета у источника, дату применения или прекращения, которая отличается от даты, применяющейся к налогам, взимаемым посредством начисления. [пункт 4]

Поскольку было бы желательно, чтобы Конвенция оставалась в силе, по крайней мере в течение определенного периода, статья о прекращении действия может быть дана только после установления по взаимному согласованию определенного года. Договаривающиеся государства вправе установить самый ранний год, в течение которого может быть направлено уведомление о прекращении действия, или даже договориться, по желанию, не устанавливать такой год». [пункт 5]

Tag_E21.qxd 21/06/2001 11:19 AM Page 1

Tag_E21.qxd 21/06/2001 11:19 AM Page 1

كيفية الحصول على منشورات الأمم المتحدة

يمكن الحصول على منشورات الأمم المتحدة من المكتبات ودور التوزيع في جميع أنحاء العالم . استعلم عنها من المكتبة التي تتعامل معها أو اكتب إلى : الأمم المتحدة ، قسم البيع في نيويورك أو في جنيف .

如何购取联合国出版物

联合国出版物在全世界各地的书店和经售处均有发售。请向书店询问或写信到纽约或日内瓦的联合国销售组。

HOW TO OBTAIN UNITED NATIONS PUBLICATIONS

United Nations publications may be obtained from bookstores and distributors throughout the world. Consult your bookstore or write to: United Nations, Sales Section, New York or Geneva.

COMMENT SE PROCURER LES PUBLICATIONS DES NATIONS UNIES

Les publications des Nations Unies sont en vente dans les librairies et les agences dépositaires du monde entier. Informez-vous auprès de votre libraire ou adressez-vous à : Nations Unies, Section des ventes, New York ou Genève.

КАК ПОЛУЧИТЬ ИЗДАНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ

Издания Организации Объединенных Наций можно купить в книжных магазинах и агентствах во всех районах мира. Наводите справки об изданиях в вашем книжном магазине или пишите по адресу: Организация Объединенных Наций, Секция по продаже изданий, Нью-Йорк или Женева.

COMO CONSEGUIR PUBLICACIONES DE LAS NACIONES UNIDAS

Las publicaciones de las Naciones Unidas están en venta en librerías y casas distribuidoras en todas partes del mundo. Consulte a su librero o diríjase a: Naciones Unidas, Sección de Ventas, Nueva York o Ginebra.

Litho in United Nations, New York
00-67667—June 2001—100

Издание Организации Объединенных Наций
В продаже под № R.01.XVI.2
ST/ESA/PAD/SER.E/21