

Типовая конвенция
Организации Объединенных Наций
об избежании двойного
налогообложения

в отношениях между развитыми
и развивающимися странами



Пересмотренное
издание 2011 года



Организация
Объединенных Наций

Департамент по экономическим и социальным вопросам

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

Пересмотренное издание 2011 года



Организация Объединенных Наций
Нью-Йорк, 2013 год

Секция подготовки оригиналов и корректуры Департамента по делам Генеральной Ассамблеи и конференционному управлению подготовила электронные ссылки для облегчения поиска различных частей публикации.

Для нахождения нужной вам информации наведите курсор на соответствующие части содержания или адреса Интернета, и вы выйдете на искомую страницу.

СОДЕРЖАНИЕ

	<i>Стр.</i>
ВВЕДЕНИЕ	vii
А. Происхождение Типовой конвенции Организации Объединенных Наций	vii
В. Особые характеристики Типовой конвенции Организации Объединенных Наций	x
С. Основные особенности данного пересмотра Типовой конвенции Организации Объединенных Наций	xiii
Д. Комментарии	xiv

Часть первая

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

Глава

Резюме конвенции	3
Название и преамбула конвенции	5
I. СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ КОНВЕНЦИИ (<i>Статьи 1–2</i>)	7
II. ОПРЕДЕЛЕНИЯ (<i>Статьи 3–5</i>)	8
III. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ (<i>Статьи 6–21</i>)	13
IV. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КАПИТАЛА (<i>Статья 22</i>)	29
V. МЕТОДЫ ЛИКВИДАЦИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ (<i>Статья 23</i>)	30
VI. СПЕЦИАЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ (<i>Статьи 24–28</i>)	32
VII. ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ (<i>Статьи 29–30</i>)	41

Часть вторая

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

КОММЕНТАРИЙ К ГЛАВЕ I: СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ КОНВЕНЦИИ	45
Статья 1: Охватываемые лица	45
Статья 2: Охватываемые налоги	92
КОММЕНТАРИЙ К ГЛАВЕ II: ОПРЕДЕЛЕНИЯ	95
Статья 3: Общие определения	95
Статья 4: Резидент	99
Статья 5: Постоянное представительство	110
КОММЕНТАРИЙ К ГЛАВЕ III: НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ	160
Статья 6: Доход от недвижимого имущества	160
Статья 7: Прибыль предприятий	163
Статья 8: Морские перевозки, внутренний водный транс- порт и воздушный транспорт	188
Статья 9: Ассоциированные предприятия	197
Статья 10: Дивиденды	203
Статья 11: Проценты	222
Статья 12: Роялти	239
Статья 13: Прирост капитала	260
Статья 14: Услуги независимых подрядчиков	274
Статья 15: Услуги лиц наемного труда	278
Статья 16: Директорское вознаграждение и вознагражде- ние высших должностных лиц	303
Статья 17: Артисты и спортсмены	305
Статья 18: Пенсии и выплаты по социальному страхованию	311
Статья 19: Государственная служба	335
Статья 20: Учащиеся	340
Статья 21: Прочие доходы	346

	<i>Стр.</i>
КОММЕНТАРИЙ К ГЛАВЕ IV: НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КАПИТАЛА	353
Статья 22: Капитал	353
КОММЕНТАРИЙ К ГЛАВЕ V: МЕТОДЫ ЛИКВИДАЦИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	356
Статья 23: Методы ликвидации двойного налогообложения	356
КОММЕНТАРИЙ К ГЛАВЕ VI: СПЕЦИАЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ	392
Статья 24: Недискриминация	392
Статья 25: Процедура взаимного согласования	424
Статья 26: Обмен информацией	502
Статья 27: Взаимопомощь в сборе налогов	545
Статья 28: Члены дипломатических миссий и консульские работники	558
КОММЕНТАРИЙ К ГЛАВЕ VII: ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ . . .	561
Статьи 29 и 30: Вступление в силу и прекращение действия	561

ВВЕДЕНИЕ

А. Происхождение Типовой конвенции Организации Объединенных Наций

1. *Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами* (Типовая конвенция Организации Объединенных Наций) является составной частью продолжающихся международных усилий, направленных на устранение двойного налогообложения. Эти усилия были инициированы Лигой Наций и продолжены Организацией европейского экономического сотрудничества (ОЕЭС) [ныне известной как Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР)] и региональными форумами, а также в рамках Организации Объединенных Наций. В целом эти усилия нашли свое конкретное выражение в серии типовых двусторонних налоговых конвенций или их проектов.

2. Эти типовые документы, в частности Типовая конвенция Организации Объединенных Наций и *Типовая конвенция ОЭСР об избежании двойного налогообложения доходов и капитала* (Типовая конвенция ОЭСР), оказали глубокое влияние на международную договорную практику и имеют значительное число общих положений. Сходство между этими двумя основными Типовыми конвенциями отражает важность обеспечения согласованности положений везде, где это возможно. С другой стороны, важные области расхождения таких положений способны послужить иллюстрацией некоторых ключевых различий в подходах или акцентах на примере практики конкретных стран и позволяют сконцентрировать на них особое внимание. Такие расхождения относятся, в частности, к вопросу о том, насколько та или иная страна должна в соответствии с двусторонним налоговым договором отказаться от прав на налогообложение, которые имелись бы у нее в соответствии с внутренним законодательством, с целью избежания двойного налогообложения и поощрения инвестиций.

3. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций в целом благоприятствует сохранению в соответствии с налоговым договором более широких налоговых прав у так называемой «страны источника», то есть принимающей инвестиции страны, по сравнению со «страной резиденции» инвестора. Этот вопрос уже давно рассматривается как имеющий особое значение для развивающихся стран, хотя некоторые развитые страны также стремятся включить это положение в свои двусторонние договоры.

4. Желательность содействия увеличению притока иностранных инвестиций в развивающиеся страны на условиях, которые являются как политически приемлемыми, так и благоприятными с экономической и социальной точек зрения, неоднократно подтверждено в резолюциях Генеральной Ассамблеи и Экономического и Социального Совета Организации Объединенных Наций и Конференции Организации Объединенных Наций по торговле и развитию. В двух документах, таких как Монтеррейский консенсус по финансированию развития 2002 года¹ и последующая за ним Дохинская декларация по финансированию развития 2008 года², признается особая важность международного сотрудничества в налоговой области для поощрения инвестиций на цели развития и максимальной мобилизации внутренних ресурсов, в том числе путем борьбы с уклонением от налогов. В них также признается важность поддержки национальных усилий в этих областях путем наращивания технической помощи (в которых эта Типовая конвенция сыграет жизненно важную роль), а также расширения международного сотрудничества и участия в решении международных налоговых вопросов (одним из продуктов которого является Типовая конвенция Организации Объединенных Наций).

5. Рост инвестиционных потоков между странами во многом зависит от преобладающего инвестиционного климата. Важным элементом такого климата является предотвращение или ликвидация международного двойного налогообложения в отношении одного и того же дохода, последствия которого наносят ущерб обмену товарами и услугами и движению капитала и людей.

6. Таким образом, в широком плане общие цели двусторонних налоговых договоров включают защиту налогоплательщиков от двойного налогообложения с целью усиления потока международной торговли и инвестиций и передачи технологий. Они также направлены на предотвращение определенных видов дискриминации между иностранными инвесторами и местными налогоплательщиками и обеспечение разумного элемента правовой и финансовой стабильности, в рамках которой можно уверенно вести международные операции. Исходя из этого налоговые договоры могут способствовать выполнению целей в области развития развивающихся стран. Кроме того, эти договоры направлены на укрепление сотрудничества между налоговыми органами в плане осуществления их функций, в том числе путем обмена информацией с целью предотвращения уклонения от уплаты налогов или избежания налогообложения, а также помощи в сборе налогов.

¹ United Nations 2002, A/CONF.198/11

² United Nations 2008, A/CONF.212/L.1/Rev.1

7. Желательность содействия заключению двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами была признана Экономическим и Социальным Советом (ЭКОСОС) Организации Объединенных Наций в его резолюции 1273 (XLIII), принятой 4 августа 1967 года. Это привело к тому, что Генеральный секретарь учредил в 1968 году Специальную группу экспертов по налоговым договорам между развитыми и развивающимися странами. В состав этой группы вошли должностные лица и эксперты налоговых органов из развитых и развивающихся стран, назначаемые в их личном качестве.

8. В 1980 году по итогам работы Специальной группы экспертов Организация Объединенных Наций опубликовала *Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами*, чему предшествовала публикация в 1979 году *Руководства по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами* (Руководство). 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 (Специальная группа экспертов), признавая важность вопросов международного налогового сотрудничества, не относящихся к налоговым договорам.

9. В 1990-е годы Специальная группа экспертов признала факт значительных изменений, которые произошли в международной экономической, финансовой и налоговой среде. Кроме того, все больше внимания уделяется налоговым последствиям новых финансовых инструментов, трансфертного ценообразования, расширения «налоговых убежищ» и глобализации, которые влияют на международные экономические отношения. Все более частые обновления Типовой конвенции ОЭСР способствовали возникновению необходимости в постоянном анализе процесса более активного отражения вопросов международного сотрудничества в области налогообложения. После этого Специальная группа экспертов приступила к пересмотру и обновлению Типовой конвенции Организации Объединенных Наций и Руководства. Это привело к разработке новой версии Типовой конвенции Организации Объединенных Наций (которая была пересмотрена в 1999 году и опубликована в 2001 году)³ и новой версии Руководства (опубликовано в электронном виде в 2003 году)⁴.

³ United Nations 2001, E.01.XVI.2. Размещено на веб-сайте: www.un.org/esa/ffd/tax/index.htm.

⁴ www.un.org/esa/ffd/tax/manual.htm.

10. В 2004 году статус Специальной группы экспертов был поднят за счет преобразования в структуру комитета, которая сохраняется до настоящего времени. Двадцать пять членов Комитета экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах назначаются странами и выбираются Генеральным секретарем Организации Объединенных Наций для работы в личном качестве на четырехлетний срок. В настоящее время Комитет непосредственно подчиняется ЭКОСОС и проводит совещания один раз в год, а не раз в два года.

11. На момент завершения этой обновленной версии Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в состав Комитета входили следующие члены⁵:

Армандо Лара Яффар (Мексика), председатель Комитета, Тичжун Ляо (Китай), первый заместитель председателя, Анита Капур (Индия), второй заместитель председателя, Генри Джон Луи (Соединенные Штаты Америки), третий заместитель председателя, Бернелл Л. Арринделл (Барбадос), Клодин Девийе (Бельгия), Маркус Аурелиу Перейра Валадау (Бразилия), Искра Георгиева Славчева (Болгария), Амр эль-Монаер (Египет), Лиселот Кана (Чили), Вольфганг Лазарс (Германия), Кваме Аджей-Джан (Гана), Энрико Мартино (Италия), Кэйдзи Аояма (Япония), Мансор Хассан (Малайзия), Нуреддин Бенсуда (Марокко), Робин Монкриф Оливер (Новая Зеландия), Ифуэко Омойгуи-Окауру (Нигерия), Стиг Соллунд (Норвегия), Фарида Амджад (Пакистан), Сэ Джун Ан (Республика Корея), эль-Хаджи Ибраима Диоп (Сенегал), Рональд ван дер Мерве (Южная Африка), Хулия Мартинес Рико (Испания), Юрг Жироди (Швейцария).

В. ОСОБЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ ТИПОВОЙ КОНВЕНЦИИ Организации Объединенных Наций

12. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций представляет собой компромисс между принципом источника и принципом резиденции, хотя, как отмечалось выше, в ней придается более важное значение принципу источника, чем это имеет место в Типовой конвенции ОЭСР. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций предназначена не в качестве предписания, а в целях предоставления директивным органам различных стран необходимой информации для того, чтобы понять последствия различных подходов для конкретной ситуации в их странах. Как было отмечено во введении к предыдущей версии

⁵ Перечень назначающих членов Комитета стран приводится только для информации, поскольку, как отмечалось выше, члены Комитета работают в личном качестве, а не в качестве представителей этих стран.

Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, положения Типовой конвенции сами по себе не имеют исковой силы. Ее положения не являются обязательными и не должны истолковываться как официальные рекомендации Организации Объединенных Наций. Напротив, Типовая конвенция Организации Объединенных Наций призвана облегчить переговоры, толкование и практическое применение двусторонних налоговых договоров, которые основаны на ее положениях.

13. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций стремится к сбалансированности в своем подходе. Как следствие соблюдения принципа 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.

14. При использовании Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в качестве справочного документа любая страна должна учитывать важную взаимосвязь между договорами и внутренним правом, характер которой может различаться в зависимости от страны. Как правило, положения налоговых договоров имеют преимущественную силу над положениями внутреннего права в случае конфликта между этими положениями. В более конкретном плане налоговые договоры определяют, какое из Договаривающихся государств будет обладать юрисдикцией для налогообложения той или иной статьи дохода 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. Они также в рамках подготовки и согласования договоров должны обсудить соответствующие внутренние законы потенциальных партнеров по договору.

15. Можно также отметить, что в свою очередь внутреннее налоговое законодательство влияет на содержание двусторонних налоговых договоров. Эти законы являются важной причиной для многих различий

между договорами, поскольку страны в структуре заключаемых ими договоров стремятся сохранить свои права на внутреннее налогообложение. Такие внутренние законы, а также отражающая их договорная практика служат основой для политических позиций, которые можно найти в различных типовых конвенциях. И напротив, если страны не настаивают на включении определенных прав на налогообложение в национальное законодательство и не видят такой возможности, то они, как правило, не стремятся к сохранению возможности осуществления таких прав на налогообложение в соответствии с заключаемыми ими договорами. В случае изменения политики позднее могут быть приняты внутренние законы об осуществлении данных прав на налогообложение, однако такие законы будут иметь силу только в той части, в которой они соответствуют договорным отношениям.

16. Данный пересмотр Типовой конвенции Организации Объединенных Наций — это начало непрерывного обзорного процесса, результатом которого, как надеется Комитет, станет более частое обновление определенных статей и комментариев для того, чтобы идти в ногу с развитием событий, в том числе с учетом практики отдельных стран, новых способов ведения бизнеса и новых проблем. Поэтому такой процесс будет работать как процесс непрерывного улучшения. Это означает, что некоторые статьи еще не были в достаточной мере проанализированы Комитетом.

17. Основные цели данного пересмотра Типовой конвенции Организации Объединенных Наций состоят в том, чтобы учесть изменения в области международной налоговой политики, имеющие значение и для развивающихся и для развитых стран. Комитет обозначил также программные вопросы договоров, которые требуют дополнительной проработки, и поручил одному из своих подкомитетов изучить вопрос о налоговом режиме услуг в целом и в более широком плане, включая все относящиеся к делу аспекты и вопросы. Кроме того, необходимо также рассмотреть вопрос о налогообложении вознаграждения за технические услуги. Было признано, что эта задача знаменует собой начало обширной работы, и было принято к сведению, что для включения в настоящий вариант Типовой конвенции еще не будут получены какие-либо результаты. В будущем, если Комитет примет такое решение, в докладе Комитета можно изложить любые выводы, которые могут оказаться потенциально полезными и могут быть положены в основу следующей редакции Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Программа работы Комитета, в том числе по тематике услуг, будет выкладываться на его сайте по мере ее подготовки⁶.

⁶ www.un.org/esa/ffd/tax/index.htm

С. ОСНОВНЫЕ ОСОБЕННОСТИ
 ДАННОГО ПЕРЕСМОТРА ТИПОВОЙ КОНВЕНЦИИ
 ОРГАНИЗАЦИИ ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ

18. Между статьями настоящей версии Типовой конвенции Организации Объединенных Наций и ее предыдущей версии, пересмотренной в 1999 году и опубликованной в 2001 году, наблюдаются следующие основные различия:

- измененная редакция пункта 5 Статьи 13 по проблеме возможных нарушений;
- дополнительный вариант Статьи 25, предусматривающей императивное проведение арбитража, решения которого имеют обязательную силу, при невозможности разрешения спора в рамках обычной процедуры достижения взаимной договоренности;
- новая редакция Статьи 26, что подтверждает и разъясняет важность обмена информацией в соответствии с Типовой конвенцией Организации Объединенных Наций аналогично условиям действующей Типовой конвенции ОЭСР; и
- новая Статья 27 по вопросу о помощи в сборе налогов аналогично условиям действующей Типовой конвенции ОЭСР.

19. Были внесены изменения в комментарии к статьям с учетом упомянутых выше изменений, а также:

- дополнения к Комментарию к Статье 1 по вопросу о ненадлежащем использовании налоговых договоров (пункты 8–103);
- общее обновление Комментария к Статье 5;
- альтернативная редакция Комментария к Статье 5 для тех случаев, когда страны исключают Статью 14 и опираются на статьи 5 и 7 в отношении рассмотрения случаев, которые ранее входили в сферу охвата этой статьи (пункты 15.1–15.25);
- помимо текста Комментария к Статье 7, в котором отмечается, что подход ОЭСР к Статье 7, отраженный в Комментарие 2010 года Типовой конвенции ОЭСР (и вытекающий из Доклада ОЭСР 2008 года об отнесении прибыли к постоянным представительством), не был принят по отношению к существенно отличающейся статье Типовой конвенции Организации Объединенных Наций (пункт 1);
- включение пересмотренной редакции по бенефициарному праву собственности, взятой из Типовой конвенции ОЭСР в комментариях к Статье 10 (пункт 13), Статье 11 (пункт 18) и Статье 12 (пункт 5);
- новая редакция Комментария к Статье 11 по вопросу о режиме некоторых инструментов, которые хотя технически и являются про-

- центными ссудами, однако рассматриваются в этом качестве для целей договора. Это особенно актуально для режима некоторых исламских финансовых инструментов (пункты 19.1–19.4); и
- пересмотр комментариев по целому ряду статей в отношении цитирования в них формулировок из более поздних версий комментариев Типовой конвенции ОЭСР, где они рассматриваются как полезные для толкования положений на основе Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

D. КОММЕНТАРИИ

20. Комментарии к статьям считаются составной частью Типовой конвенции Организации Объединенных Наций вместе с самими статьями. *Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами* упоминается в комментариях к статьям как Типовая конвенция Организации Объединенных Наций. Типовая конвенция ОЭСР о налогообложении дохода и капитала упоминается в комментариях к статьям как Типовая конвенция ОЭСР, при этом, если не указано иное, имеется в виду версия 2010 года этой Типовой конвенции. Иногда формулировки старой версии Комментария ОЭСР цитируются как более актуальные, нежели версия 2010 года в отношении толкования Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, и такие случаи помечены особо.

21. В комментариях к статьям Типовой конвенции ОЭСР иногда частично или полностью опускаются некоторые пункты или целые абзацы, как по какой-либо причине неприменимые для толкования Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. В таких случаях пропуски обозначаются многоточием [...]. Не всегда следует исходить из того, что само по себе такое невключение представляет собой какое-либо несогласие с содержанием удаленных положений, при этом необходимо принимать во внимание контекст опущенного фрагмента при определении того, считались ли опущенные формулировки как неактуальные для толкования Типовой конвенции Организации Объединенных Наций или, напротив, были оставлены для последующего рассмотрения. В некоторых случаях формулировки Типовой конвенции ОЭСР приводятся с небольшими поправками, обозначенными квадратными скобками ([]) с учетом соответствующих различий с Типовой конвенцией Организации Объединенных Наций, таких как сохранение концепции «постоянной базы». Если цитируемые отрывки Типовой конвенции ОЭСР содержат сноски, эти сноски получают новую нумерацию вместо сохранения оригинальной нумерации ОЭСР.

22. При цитировании статей и комментариев к Типовой конвенции ОЭСР отмечается, что некоторые государства — члены ОЭСР высказали «оговорки» в отношении определенных статей и «замечания» в отношении конкретных аспектов комментариев и что некоторые страны, не входящие в ОЭСР, выразили «позиции» в связи с определенными статьями и комментариями. Такие официальные заявления с изложением позиции, отличной от положений этой Типовой конвенции, приводятся в тексте периодически пересматриваемой Типовой конвенции ОЭСР о налогообложении. В ходе подготовки этого обновления Типовой конвенции Организации Объединенных Наций Комитет отметил, что они являются полезной частью Типовой конвенции ОЭСР о налогообложении, способствуя пониманию того, как она применяется и толкуется конкретными странами, выразившими такие позиции, даже несмотря на то, что по практическим соображениям данные заявления не воспроизводятся в тексте Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

23. Это обновленная версия Типовой конвенции Организации Объединенных Наций часто отражает позиции, по которым не удалось достичь консенсуса, при этом, например, также отмечаются отличающиеся позиции одного или нескольких государств-членов. Это позволило обеспечить более широкое выражение взглядов и подходов, которые, по мнению Комитета, могут помочь в толковании и применении двусторонних налоговых договоров. Таким образом, однако, не следует считать, что любой отдельный член Комитета придерживается особого мнения в отношении какого-либо конкретного вопроса, который рассматривается в настоящей Конвенции. Кроме того, в некоторых случаях такие отраженные в комментариях мнения касаются дискуссий, проведенных бывшей Группой экспертов или проведенных Комитетом до либо после того, как его членами были те или иные отдельные лица.

Часть первая

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

РЕЗЮМЕ КОНВЕНЦИИ

Название 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 (варианты А и 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
(варианты А и В)
- 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 23 А Метод освобождения
- Статья 23 В Метод зачета налога

ГЛАВА VI

Специальные положения

- Статья 24 Недискриминация
- Статья 25 Процедура взаимного согласования (варианты А и В)
- Статья 26 Обмен информацией
- Статья 27 Помощь в сборе налогов
- Статья 28 Члены дипломатических миссий и консульские работники

ГЛАВА VII

Заключительные положения

- Статья 29 Вступление в силу
- Статья 30 Прекращение действия

НАЗВАНИЕ КОНВЕНЦИИ

Конвенция между (государством А) и (государством В),
касающаяся налогов на доходы и капитал⁷

ПРЕАМБУЛА КОНВЕНЦИИ⁸

⁷ Государства, желающие сделать это, могут воспользоваться широко распространенной практикой включения в название ссылки либо на избежание двойного налогообложения, либо на избежание двойного налогообложения и предупреждение уклонения от уплаты налогов.

⁸ 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 А):
 - b) (в государстве В):
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 А):
 - ii) (в государстве В):
- 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 domicilio, 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 Договариваемом государстве в течение периода или периодов, составляющих в совокупности за любой двенадцатимесячный срок свыше 183 дней.
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 государ-

ства 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, узупфрукт 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 постоянно-му 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 Договариваемом 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 В)

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

2. Прибыль от эксплуатации морских судов в международных перевозках подлежит налогообложению только в том Договариваемом государстве, в котором находится фактический руководящий орган предприятия, если только деятельность по перевозкам в результате такой эксплуатации в другом Договариваемом 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 Договариваемом 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 Договариваемом государстве, где расположен порт приписки этого морского или речного судна, или, при отсутствии такого порта приписки, в Договариваемом 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 Договариваемом 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 Договаривающихся государств, занимается предпринимательской деятельностью в другом Договариваемом 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 залогом или нет, обеспечивают ли право участия в прибылях 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 Договариваемом 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: а) с таким постоянным представительством или с такой постоянной базой или б) с предпринимательской деятельностью, упомянутой в подпункте с пункта 1 Статьи 7. В таких случаях, в зависимости от обстоятельств, применяются положения Статьи 7 или Статьи 14.

5. Проценты считаются возникающими в Договариваемом государстве, если плательщик является резидентом этого государства. Однако если лицо, уплачивающее проценты, независимо от того, является оно резидентом Договариваемого государства или нет, имеет в Договариваемом 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 Договариваемого государства с должным учетом других положений настоящей Конвенции.

Статья 12

Роялти

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

2. Однако такие роялти могут также облагаться налогом в Договариваемом государстве, в котором они возникают, в соответствии с за-

конодательством 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 телевидения, 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: *а)* с таким постоянным представительством или с такой постоянной базой или *б)* с предпринимательской деятельностью, упомянутой в подпункте *с* 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 инфор-

мацией, 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:
 - a) 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;

- b) для целей настоящего пункта термин «в основном» применительно к собственности на недвижимое имущество означает стоимость недвижимого имущества, превышающую 50 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, если отчуждающая сторона в любой момент времени в течение двенадцатимесячного периода, предшествующего такому отчуждению, прямо или косвенно владела не менее чем _____ процентами (процент определяется в ходе двусторонних переговоров) капитала этой компании.

6. Прирост от отчуждения какого-либо имущества, кроме упомянутого в пунктах 1, 2, 3, 4 и 5, подлежит налогообложению только в том Договариваемом 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 Договариваемом государстве:

- a) если в другом Договариваемом государстве ему регулярно предоставляется постоянная база для целей осуществления его деятельности; в данном случае налогом в этом другом Договариваемом 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 Договариваемом 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 Договариваемых государств в связи с его работой по найму, подлежит налогообложению только в этом государстве, если только работа по найму не осуществляется в другом Договариваемом 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 Договариваемых государств за работу по найму, осуществляемую в другом Договариваемом 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, имеющих 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 Договариваемом 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 Договариваемых государств в качестве члена совета директоров компании, являющейся резидентом другого Договариваемого государства, могут облагаться налогом в этом другом государстве.
2. Заработная плата, жалованье и другие аналогичные виды вознаграждения, получаемого резидентом одного из Договариваемых государств в качестве должностного лица, занимающего высшую руководящую должность в компании, являющейся резидентом другого Договариваемого 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 Договариваемых 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 Договариваемом 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 Договариваемом 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. а) Заработная плата, жалование и другое аналогичное вознаграждение, 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, жалование и другое аналогичное вознаграждение подлежат налогообложению только в другом Договариваемом 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) Независимо от положений пункта 1 пенсии и другое аналогичное вознаграждение, выплачиваемые Договариваемым 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 такие пенсии и другое аналогичное вознаграждение подлежат налогообложению только в другом Договариваемом государстве, если данное физическое лицо является резидентом или гражданином этого другого государства.
3. Положения статей 15, 16, 17 и 18 применяются к заработной плате, жалованию, пенсии и другому аналогичному вознаграждению в отношении услуг, оказанных в связи с предпринимательской деятельностью, осуществляемой Договариваемым 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 Договариваемых государств был резидентом другого Договариваемого 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 Договариваемом 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 Договариваемом 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 Договариваемом 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 Договариваемом государстве, или движимого имущества, относящегося к постоянной базе, предоставленной резиденту одного из Договаривающихся государств в другом Договариваемом 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 Договариваемом государстве, в котором находится фактический руководящий орган предприятия.

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

(Вопрос о налогообложении всех других элементов капитала резидента одного из Договаривающихся государств оставлен на усмотрение сторон двусторонних 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 23 А

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 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 23 В

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 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 Договариваю-

щихся 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

Статья 25 (вариант А)

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 соглашения, предусмотренной в настоящей статье.

Статья 25 (вариант В)

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, данное 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.

5. Если

- a) в соответствии с пунктом 1 лицо представляет на рассмотрение компетентному органу одного из Договаривающихся государств дело по факту того, что в результате действий одного или обоих Договаривающихся государств оно подвергается или подвергнется налогообложению, не соответствующему положениям настоящей Конвенции; и
- b) компетентные органы не способны достичь согласия по разрешению данного дела в соответствии с пунктом 2 в течение трех лет с момента представления данного дела на рассмотрение компетентного органа другого Договаривающегося государства,

любые неурегулированные вопросы, вытекающие из данного дела, должны быть переданы в арбитраж, если этого потребует какой-либо из компетентных органов. Представившее данное дело лицо уведомляется о таком требовании. Тем не менее эти неурегулированные вопросы не должны передаваться в арбитраж, если решение по этим вопросам уже было вынесено судом или административным судом любой из этих государств. Арбитражное решение является обязательным для обоих государств и подлежит исполнению независимо от сроков, предусмотренных во внутреннем праве этих государств, если оба компетентных органа не согласуют иное решение в течение шести месяцев после получения ими уведомления о таком решении или если лицо, непосредственно затронутое данным делом, не даст свое согласие на взаимную договоренность, в соответствии с которой осуществляется арбитражное решение. Способ применения положений данного пункта определяется по взаимной договоренности компетентными органами Договаривающихся государств.

Статья 26

ОБМЕН ИНФОРМАЦИЕЙ

1. Компетентные органы Договаривающихся государств обмениваются такой информацией, которая может оказаться полезной для реализации положений настоящей Конвенции или для применения или обеспечения исполнения внутреннего законодательства Договаривающихся государств, касающегося налогов любого рода и вида, взимаемых от имени Договаривающихся государств или от имени их административно-территориальных образований или местных органов власти, в той мере, в какой налогообложение на его основании не противоречит Конвенции. В частности, осуществляется обмен такой информацией, которая позволяет Договаривающемуся государству принимать меры для предотвращения мошенничества или уклонения от таких налогов или для борьбы с уходом от налогов. Обмен информацией не ограничивается статьями 1 и 2.

2. Любая информация, полученная на основании пункта 1 одним из Договаривающихся государств, считается закрытой, как и информация, полученная на основании внутреннего законодательства этого государства, и она разглашается только тем лицам или органам (включая суды и административные органы), которые занимаются начислением или сбором налогов, о которых говорится в пункте 1, обеспечением исполнения или преследованием с целью исполнения решений о таком налогообложении, либо рассмотрением апелляций, связанных с такими налогами, либо надзором за указанной деятельностью. Такие лица или органы используют эту информацию только в перечисленных целях. Они могут разглашать эту информацию в ходе открытых судебных разбирательств или в судебных решениях.

3. 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*).

4. Если одно из Договаривающихся государств запрашивает информацию на основании настоящей статьи, то другое Договаривающееся государство использует имеющиеся в его распоряжении меры по сбору информации для получения запрошенной информации даже несмотря на то, что это другое государство может не нуждаться в такой информации для своих собственных налоговых целей. Обязательство, содержащееся в предыдущем предложении, подпадает под действие ограничений, установленных в пункте 3, однако такие ограничения ни в коем случае не следует истолковывать как позволяющие Договаривающемуся государству отказывать в предоставлении информации только на том основании, что оно не нуждается в такой информации.
5. Положения пункта 3 ни в коем случае не следует истолковывать как позволяющие Договаривающимся государствам отказывать в предоставлении информации только на том основании, что эта информация находится в распоряжении банка, другого финансового учреждения, номинального держателя или лица, выступающего в качестве агента или фидуциария, либо на том основании, что она связана с интересами лица как собственника.
6. Компетентные органы в ходе консультаций разрабатывают соответствующие способы и методы, касающиеся вопросов, в отношении которых осуществляется обмен информацией на основании пункта 1.

Статья 27

Помощь в сборе налогов⁹

1. Договаривающиеся государства предоставляют друг другу взаимопомощь в сборе задолженности по налоговым выплатам. Оказание такой помощи не ограничивается статьями 1 и 2. Компетентные органы Договаривающихся государств могут по взаимному согласию договориться о порядке применения этой статьи.

⁹ В некоторых странах вид помощи, предусматриваемый данной статьей, может быть запрещен или сочтен необоснованным в соответствии с национальным законодательством, по соображениям политического или административного характера, или же некоторые страны могут потребовать ограничить сферу действия этого вида помощи, например страны, которые имеют схожие налоговые системы или налоговое администрирование, или налоги, включенные в сферу действия этой Конвенции. По этой причине данная статья должна быть включена в Конвенцию только в том случае, если каждое государство придет к выводу, что на основе факторов, описанных в пункте 1 комментария к данной статье, они смогут договориться о предоставлении взаимной помощи в сборе налогов, взимаемых другим государством.

2. Термин «взыскание задолженности по налоговым выплатам» в контексте данной статьи означает любую причитающуюся сумму налогов любого рода и вида, взимаемых от имени Договаривающихся государств, или их административно-территориальных образований, или местных органов власти, но лишь постольку-поскольку взимание таких налогов не противоречит Конвенции или другим документам, действующим между Договаривающимися государствами, наряду с процентами, административными штрафами и затратами на сбор или консервацию такой суммы.

3. Если задолженность по налоговым выплатам Договаривающегося государства может быть принудительно взыскана по законам данного государства и должником по этим просроченным налогам выступает лицо, которое на тот момент не может в соответствии с законами данного государства воспрепятствовать их сбору, то такое взыскание задолженности по просроченным налогам по просьбе компетентного органа данного государства принимается к исполнению в целях сбора задолженности компетентным органом другого Договаривающегося государства. Такая задолженность по налоговым выплатам собирается этим другим государством в соответствии с положениями его законов, применимых к случаям принудительного взыскания и сбора его собственных налогов, как если бы данная задолженность по налоговым выплатам была задолженностью перед этим другим государством.

4. Если задолженность по налоговым выплатам Договаривающегося государства представляет собой задолженность, в отношении которой это государство может в соответствии с его законом принять меры по консервации в целях обеспечения ее сбора, то требование о взыскании задолженности по налоговым выплатам по запросу компетентного органа этого государства принимается к исполнению компетентным органом другого Договаривающегося государства в целях принятия мер по консервации. Это другое государство принимает меры по консервации данной задолженности по налоговым выплатам в соответствии с положениями своего законодательства, как если бы эта задолженность по налоговым выплатам была задолженностью этого другого государства, даже если на момент принятия таких мер эта задолженность по налоговым выплатам не может быть принудительно взыскана по закону в первом упомянутом государстве или если должником является лицо, которое имеет право воспрепятствовать их сбору.

5. Независимо от положений пунктов 3 и 4 задолженность по налоговым выплатам, принимаемая к взысканию Договаривающимся государством для целей пункта 3 или 4, не имеет в этом государстве ограниченный по времени или какого-либо приоритета, который предоставляется той или иной задолженности по налоговым выплатам в соответствии с

законами этого государства в силу ее характера как таковой. Кроме того, задолженности по налоговым выплатам, принимаемой к взысканию Договаривающимся государством для целей пунктов 3 или 4, не предоставляется в этом государстве какого-либо приоритета, применимого к такой задолженности по налоговым выплатам в соответствии с законами этого другого Договаривающегося государства.

6. В отношении факта наличия, обоснованности или суммы просроченной задолженности по налогам Договаривающегося государства не возбуждается рассмотрение дела в суде или административных органах другого Договаривающегося государства.

7. Если в любой момент времени, после того как Договаривающееся государство обратилось с просьбой в соответствии с пунктом 3 или 4 и до того как другое Договаривающееся государство осуществило сбор и перевод соответствующей задолженности по налоговым выплатам в первое упомянутое государство, соответствующая задолженность по налоговым выплатам перестает быть:

- a) в случае поступления просьбы в соответствии с пунктом 3, касающимся задолженности по налоговым выплатам первого упомянутого государства, которая может быть взыскана в принудительном порядке в соответствии с законами этого государства, и должником является лицо, которое на тот момент не может в соответствии с законами этого государства воспрепятствовать ее сбору; или
- b) в случае поступления просьбы в соответствии с пунктом 4, касающимся задолженности по налоговым выплатам первого упомянутого государства, в отношении которой это государство может в соответствии с его законами принять меры по консервации с целью обеспечить ее сбор,

компетентный орган первого упомянутого государства немедленно уведомляет компетентный орган другого государства об этом факте, и, по усмотрению другого государства, первое упомянутое государство или приостанавливает, или отзывает свою просьбу.

8. Ни в каком случае положения данной статьи не должны толковаться так, чтобы это накладывало на Договаривающееся государство обязательство:

- a) осуществлять административные меры, которые противоречат законам и административной практике этого или другого Договаривающегося государства;
- b) осуществлять меры, которые бы противоречили государственной политике (*ordre public*);

- c) предоставлять помощь, если другое Договаривающееся государство не приняло все разумные меры по сбору или консервации (в зависимости от того, о чем идет речь), предусмотримые в соответствии с его законами или административной практикой;
- d) предоставлять помощь в тех случаях, когда очевидно, что административные расходы этого государства несоразмерно превышают выгоду, которую должно получить другое Договаривающееся государство.

Статья 28

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 29

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 А):
 - b) (в государстве В):

Статья 30

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 А):
- b) (в государстве В):

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**

Комментарий к главе I

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ КОНВЕНЦИИ

Статья 1

ОХВАТЫВАЕМЫЕ ЛИЦА

А. ОБЩИЕ СООБРАЖЕНИЯ

1. В Статье 1 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводится Статья 1 Типовой конвенции ОЭСР.
2. В 1999 году название Статьи 1 было изменено с «Личностный охват» на «Охватываемые лица». В Статье 1 Конвенции обычно указываются категории лиц или налогоплательщиков, к которым применяется Конвенция. Название «Личностный охват» не отражало сферу применения Конвенции. Поэтому для отражения точной сферы применения Конвенции название 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 5 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. В 1999 году 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 участников товарищества в доходе товариществ. 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 участники товарищества, 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 товарищам 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.

Ненадлежащее использование налоговых договоров

8. Положения налоговых договоров составлены в общих формулировках, и у налогоплательщиков может возникнуть соблазн применить эти положения в узком техническом смысле, чтобы получить преимуще-

ства в тех случаях, когда Договаривающиеся государства не намерены предоставлять такие льготы. Такое ненадлежащее использование налоговых договоров является источником озабоченности для всех стран, но особенно для стран, имеющих ограниченный опыт в решении сложных стратегий уклонения от уплаты налогов.

9. Комитет считает, что вследствие этого было бы полезно изучить различные подходы, с помощью которых могут быть реализованы эти стратегии, и рассмотреть конкретные примеры применения этих подходов. При рассмотрении этого вопроса Комитет признает, что для выполнения налоговыми договорами своих функций важно сохранить баланс между необходимостью защиты налоговыми органами своих налоговых поступлений от злоупотреблений положениями налоговых договоров и необходимостью обеспечения правовой определенности и для защиты законных ожиданий налогоплательщиков.

1. *Подходы к предотвращению ненадлежащего использования налоговых договоров*

10. Существует целый ряд различных подходов, используемых странами для предотвращения и пресечения ненадлежащего использования налоговых договоров. К ним относятся следующие:

- специальные законодательные нормы по борьбе со злоупотреблениями налоговыми договорами, заложенные во внутреннем праве;
- общие законодательные нормы по борьбе со злоупотреблениями налоговыми договорами, заложенные во внутреннем праве;
- правовые доктрины, являющиеся составной частью внутреннего права;
- специальные законодательные нормы по борьбе со злоупотреблениями налоговыми договорами, заложенные в налоговые договоры;
- общие законодательные нормы по борьбе со злоупотреблениями налоговыми договорами, заложенные в налоговые договоры;
- толкование положений налоговых договоров.

11. Эти различные подходы рассматриваются в нижеследующих разделах.

Специальные законодательные нормы по борьбе со злоупотреблениями налоговыми договорами, заложенные во внутреннем праве

12. Налоговые органы, которые стремятся решать проблему ненадлежащего использования налоговых договоров, могут в первую очередь рассмотреть вопрос о применении специальных законодательных норм

по борьбе со злоупотреблениями налоговыми договорами, которые заложены во внутреннем праве.

13. Для решения этой задачи актуальными могут быть многие внутренние нормы. Например, нормы в отношении контролируемых иностранных корпораций (КИК) могут применяться для предотвращения применения определенных механизмов, связанных с использованием резидентами базовых или подставных компаний, которые являются резидентами стран — участниц договоров; нормы в отношении иностранных инвестиционных фондов (ИИФ) могут предотвратить отсрочку и уклонение от уплаты налогов на инвестиционный доход теми резидентами, которые инвестируют в иностранные инвестиционные фонды, создаваемые в странах — участницах договоров; нормы в отношении недостаточной капитализации могут применяться для вычета размывающих налоговую базу выплат процентов резидентам стран — участниц договоров; нормы в отношении трансфертного ценообразования (даже если они не предназначены в первую очередь выполнять функцию норм, направленных против уклонения от уплаты налогов) могут предотвратить искусственное перемещение доходов от предприятия-резидента на предприятие, которое является резидентом страны — участницы договора; нормы в отношении налогов на выезд, или посадочных налогов, могут предотвратить уклонение от налога на прирост капитала посредством смены места жительства до использования прироста капитала, исключенного из сферы действия договора; а нормы в отношении занижения размеров дивидендов могут предотвратить уклонение от внутренних удерживаемых налогов на дивиденды с помощью операций в целях превращения дивидендов в прирост капитала, исключенный из сферы действия договора.

14. В результате применения многих из этих и других специальных норм по борьбе со злоупотреблениями договорами в отношении механизмов использования налоговых договоров возникает одна общая проблема, которая заключается в возможности возникновения конфликтов таких норм с положениями налоговых договоров. Если два Договаривающихся государства придерживаются различных позиций относительно того, противоречит ли положениям налогового договора некая специальная норма по борьбе со злоупотреблениями налоговыми договорами, действующая во внутреннем законодательстве одного из этих государств, проблема может быть решена в рамках процедуры взаимного согласования с учетом следующих принципов.

15. Как правило, когда применение положений национального законодательства и положений налоговых соглашений провоцирует конфликтные ситуации, положения налоговых договоров имеют преобладающую силу. Это является логическим следствием принципа обязательности исполнения договоров (*pacta sunt servanda*), который заложен в Статье 26

*Венской конвенции 1969 года о праве международных договоров*¹⁰. Таким образом, если применение этих правил привело к увеличению налоговых обязательств налогоплательщика за те рамки, которые разрешены налоговым договором, то это будет противоречить положениям договора и эти положения должны иметь преимущественную силу в соответствии с нормами международного публичного права.

16. Тем не менее, как поясняется ниже, таких конфликтов часто можно избежать, и каждый такой случай должен быть проанализирован, исходя из конкретной ситуации в своей стране.

17. Во-первых, договор может специально разрешать применение некоторых видов конкретных внутренних норм и правил по борьбе со злоупотреблениями налоговыми договорами. Например, Статья 9 Конвенции конкретно разрешает применять внутренние нормы в отношении трансфертного ценообразования в случаях, предусмотренных этой статьей. Кроме того, многие договоры содержат конкретные положения, разъясняющие, что не существует никакого конфликта (или, даже при наличии такого конфликта, разрешающие применение внутренних норм) применительно, например, к нормам в отношении недостаточной капитализации, нормам в отношении КИК, или нормам в отношении налогов на выезд, или, более обобщенно, к внутренним нормам и правилам, направленным на предупреждение уклонения от уплаты налогов.

18. Во-вторых, многие положения налогового договора зависят от применения внутреннего законодательства. Это касается, например, определения постоянного места жительства лица, определения понятия недвижимого имущества, а также того, когда доходы от корпоративных прав могут рассматриваться в качестве дивидендов. В общем плане пункт 2 Статьи 3 делает внутренние нормы актуальными для целей определения значения терминов, которые не определены в договоре. Следовательно, во многих случаях применение внутренних норм по борьбе со злоупотреблениями налоговыми договорами повлияет на методы применения положений договора, а не на формирование конфликтных результатов.

19. В-третьих, в применении положений налогового договора в том случае, когда это включает в себя злоупотребление этими положениями, может быть отказано при надлежащем толковании договора. В таком случае конфликта с положениями договора не будет, если получение выгод от договора запрещено в соответствии с толкованиями как договора, так и специальных внутренних норм по борьбе со злоупотреблениями налоговыми договорами. При этом, однако, специальные внутренние нормы по борьбе со злоупотреблениями налоговыми договорами часто

¹⁰ United Nations, *Treaty Series*, vol. 1155, p. 331.

составляются с учетом объективных фактов, таких как наличие определенного уровня долевого участия или определенного показателя соотношения собственного и заемного капитала. Хотя такой метод значительно облегчает их применение, иногда он может приводить к применению этих правил в отношении операций, которые не являются нарушениями. Конечно, в таких случаях надлежащее толкование положений договора, которое не учитывает только неправомерные операции, не позволит применять внутренние нормы, если они вступают в противоречие с положениями договора.

Общие законодательные нормы по борьбе со злоупотреблениями налоговыми договорами, заложенные во внутреннем праве

20. Некоторые страны включили в свое внутреннее право законодательную норму общего действия по борьбе со злоупотреблениями налоговыми договорами, которая предназначена для предотвращения использования неправомерных механизмов, с которыми не могут адекватно справиться специальные нормы или правовые доктрины.

21. Как и в случае содержащихся во внутреннем праве специальных норм по борьбе со злоупотреблениями налоговыми договорами, главная проблема, которая возникает в связи с применением таких общих норм по борьбе со злоупотреблениями налоговыми договорами в части ненадлежащего использования договора, это — возможное возникновение конфликтов таких норм с положениями налоговых договоров. Однако такие конфликты не должны возникнуть, если применение таких общих норм ограничивается случаями уклонения от налогов. Это общий вывод ОЭСР, который нашел свое отражение в пунктах 22 и 22.1 Комментария к Статье 1 Типовой конвенции ОЭСР, с которой Комитет выразил свое согласие:

22. Были также проанализированы другие формы злоупотреблений налоговыми договорами (например, использование базовой компании) и возможные пути борьбы с ними, такие как применение правил «главенства содержания над формой», «экономического смысла» и общих норм по борьбе со злоупотреблениями налоговыми договорами, в частности с точки зрения вопроса о том, противоречат ли такие нормы положениям налоговых договоров [...].

22.1. 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. Таким образом, в

качестве общего правила, а также применительно к пункту 9.5 никакого конфликта не возникает [...].

22. Придя к выводу о том, что подход, основанный на таких нормах по борьбе со злоупотреблением, как правило, не вступает в конфликт с налоговыми договорами, ОЭСР, таким образом, смогла также сделать вывод о том, что «[...] государства не должны предоставлять преимущества Конвенции об избежании двойного налогообложения в случаях заключения соглашений, которые представляют собой злоупотребление положениями этой Конвенции»¹¹.

23. Этот вывод логически приводит к вопросу о том, что же является злоупотреблением налоговым договором. ОЭСР не делала попыток предоставить исчерпывающий ответ на этот вопрос, что было бы весьма затруднительно, учитывая различные подходы стран-членов. Тем не менее ОЭСР представила следующую директиву, которая называется «руководящим принципом»¹²:

Руководящий принцип состоит в том, что преимущества конвенции об избежании двойного налогообложения не должны предоставляться в тех случаях, когда главной целью заключения определенных сделок или соглашений является обеспечение более выгодного положения в части налогообложения и когда получение более благоприятного режима в этих условиях противоречит целям и задачам соответствующих договорных положений.

24. Члены Комитета поддерживают этот принцип. Они считают, что такие директивы по вопросу о том, что представляет собой злоупотребление налоговыми договорами, выполняют важную функцию, поскольку с их помощью делается попытка уравновесить необходимость предотвращения злоупотребления договором с необходимостью обеспечить уважение странами своих договорных обязательств и создать правовую определенность для налогоплательщиков. Очевидно, что страны не должны уклоняться от своих договорных обязательств, просто заявив, что законные сделки являются нарушением, а внутренние налоговые нормы, которые регулируют эти сделки в нарушение положений договора, представляют собой нормы по борьбе со злоупотреблениями налоговыми договорами.

25. Таким образом, в соответствии с изложенным выше руководящим принципом в определенных сделках или соглашениях должны присутствовать два элемента, которые могут представлять собой злоупотребление положениями налогового договора:

¹¹ Пункт 9.4 Комментария к Статье 1 Типовой конвенции ОЭСР.

¹² Пункт 9.5 Комментария к Статье 1 Типовой конвенции ОЭСР.

- главной целью заключения таких сделок или соглашений является обеспечение более выгодного положения в части налогообложения; и
- получение более благоприятного режима в этих условиях противоречит целям и задачам соответствующих договорных положений.

26. Эти два элемента также довольно часто можно обнаружить в явной или скрытой форме в общих нормах по борьбе со злоупотреблениями налоговыми договорами.

27. Для того чтобы свести к минимуму неопределенность, которая может возникнуть в результате применения такого подхода, важно, чтобы этот принцип применялся на основе объективно установленных фактов, а не только исходя из предполагаемых намерений сторон. Таким образом, установление того, является ли главной целью заключения сделок или соглашений получение налоговых льгот, должно базироваться на объективном определении, исходя из всех соответствующих фактов и обстоятельств касательно того, что и без этих налоговых льгот разумный налогоплательщик заключил бы данные сделки или соглашения.

Правовые доктрины, являющиеся составной частью внутреннего права

28. В процессе определения того, как внутреннее налоговое законодательство применяется к операциям уклонения от уплаты налогов, суды многих стран разработали различные правовые доктрины, которые выполняют функции предотвращения злоупотреблений положениями внутреннего законодательства. К ним относятся такие подходы, как «служебная цель», «главенство содержания над формой», «экономический смысл», «поэтапные сделки» и «злоупотребление законом» (*fraus legis*). Особые условия, при которых применяются такие правовые доктрины, часто отличаются в разных странах и эволюционируют с течением времени на основе уточнений или изменений в результате последующих судебных решений.

29. Эти доктрины, по существу, являются высказанными судами мнениями о том, каким образом должно толковаться налоговое законодательство, и в этом качестве, как правило, становятся составной частью внутреннего налогового законодательства.

30. В то время как толкование налоговых договоров регулируется общими правилами, которые были закреплены в статьях 31–33 *Венской конвенции о праве международных договоров*, ничто не мешает применению аналогичных судебных подходов к толкованию определенных положений налоговых договоров. Если, например, суды одной страны по-

становили, что в соответствии с юридическим толкованием положения внутреннего налогового законодательства должны применяться исходя из экономического смысла определенных операций, ничто не мешает использовать такой же подход в отношении применения к аналогичным сделкам положений налогового договора.

Специальные законодательные нормы по борьбе со злоупотреблениями налоговыми договорами, заложенные в налоговые договоры

31. Некоторые формы злоупотреблений договорами можно устранить с помощью специальных договорных положений. Ряд таких норм уже включен в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций, к ним относятся, в частности: ссылка на агента, который имеет запас товаров для поставки (подпункт *b* пункта 5 Статьи 5); концепция «собственника-бенефициара» (статьи 10, 11 и 12); правило «особых отношений», применимое к процентам и роялти (пункт 6 Статьи 11 и пункт 6 Статьи 12); правило в отношении отчуждения акций компаний, относящихся к недвижимому имуществу (пункт 4 Статьи 13); а также правило в отношении «звездных» компаний (пункт 2 Статьи 17). Другим примером положения, устраняющего злоупотребления договорами, может считаться модифицированный вариант правила «центра притяжения», изложенного в пункте 1 Статьи 7, которая встречается в некоторых налоговых договорах и распространяется только на случаи уклонения от налогов.

32. Очевидно, что такие конкретные нормы по борьбе со злоупотреблениями договорами обеспечивают больше определенности для налогоплательщиков, нежели более широкие общие соответствующие правила или доктрины. Это признается в пункте 9.6 Комментария ОЭСР к Статье 1, которая объясняет, что такие правила могут с пользой дополнять общие нормы и судебные подходы по борьбе со злоупотреблениями положениями договоров¹³.

33. Не следует, однако, недооценивать риски акцента на использование исключительно специальных норм по борьбе со злоупотреблениями в вопросах решения проблем, связанных со стратегиями уклонения от соблюдения положения налогового договора. Во-первых, специальные нормы по борьбе со злоупотреблениями договорами часто разрабаты-

¹³ «Потенциальное применение общих норм по борьбе со злоупотреблениями положениями договоров не означает отсутствие необходимости включения в налоговые конвенции конкретных положений, направленных на предотвращение конкретных форм уклонения от уплаты налогов. В тех случаях, когда определены конкретные методы уклонения от налогов или когда использование таких методов приносит особые проблемы, весьма актуальным бывает добавление к Конвенции положений, которые непосредственно направлены на соответствующую стратегию уклонения от налогов [...]».

ваются уже после выявления некой конкретной стратегии уклонения от исполнения налоговых договоров. Во-вторых, включение в договор того или иного конкретного положения по борьбе со злоупотреблениями может ослабить аргументацию в отношении применения общих мер по борьбе со злоупотреблениями или доктрин в отношении других форм злоупотреблений договорами. Добавление в налоговый договор специальных норм по борьбе со злоупотреблениями его положениями может быть ошибочно истолковано как предположение о том, что некая неприемлемая стратегия уклонения от исполнения положений договора, которая аналогична, но несколько отличается от той стратегии, против которой направлена данная норма по борьбе со злоупотреблениями, разрешается и ее невозможно опротестовать в соответствии с общими нормами по борьбе со злоупотреблениями договорами. В-третьих, для того чтобы конкретно противодействовать сложным стратегиям уклонения от соблюдения договоров, могут потребоваться сложные правила и нормы. Это особенно верно тогда, когда эти правила направлены на решение данной проблемы путем применения критериев, которые оставляют мало места для толкования, а не с помощью более гибких критериев, таких как цель сделки или соглашения. По этим причинам, хотя включение специальных норм по борьбе со злоупотреблениями налоговыми договорами является наиболее оптимальным подходом для определенных ситуаций, такой подход не может сам по себе обеспечить комплексное решение проблемы злоупотреблений налоговыми договорами.

Общие законодательные нормы по борьбе со злоупотреблениями налоговыми договорами, заложенные в налоговые договоры

34. Есть несколько примеров положений договоров, которые могут считаться общими нормами по борьбе со злоупотреблениями. Одним из таких положений является пункт 2 Статьи 25 договора между Израилем и Бразилией, подписанного в 2002 году:

Компетентный орган Договаривающегося государства может отказать в предоставлении льгот по настоящей Конвенции любому лицу или в отношении любой сделки, если, по мнению такого органа, предоставление этих льгот будет представлять собой злоупотребление положениями Конвенции в соответствии с ее целью. Уведомление о применении данного положения направляется компетентным органом Договаривающегося государства компетентному органу другого Договаривающегося государства.

35. В некоторых случаях страны лишь подтвердили, что не удалось воспрепятствовать Договаривающимся государствам в отказе от предоставления льгот по договору в случае злоупотреблений. В таких случаях, однако, нельзя говорить о том, что полномочия по отказу в предостав-

лении льгот согласно договору вытекают из самих его положений. Пример такого рода положения можно найти в пункте 6 Статьи 29 договора между Канадой и Германией, подписанного в 2001 году:

Ни одно из положений Договора не должно толковаться как препятствующее какому-либо из Договаривающихся государств в отказе в предоставлении льгот в соответствии с этим Договором, когда можно прийти к обоснованному выводу, что противоположное действие приведет к нарушению положений Договора или внутреннего законодательства этого государства.

36. Страна, которая не испытывает уверенности в том, что ее внутреннее законодательство и подход к толкованию налоговых договоров позволяют ей адекватно решать проблему ненадлежащего использования налоговых договоров, может, конечно, рассмотреть вопрос о включении в свои договоры общих норм по борьбе со злоупотреблениями. Упомянутый выше руководящий принцип может стать основой для такой нормы, которая поэтому может быть составлена с учетом следующих факторов:

Льготы, предусмотренные настоящей Конвенцией, не будут предоставлены в тех случаях, когда можно обоснованно предположить, что основная цель заключения сделок или соглашений состоит в том, чтобы получить эти льготы, и что получение таких льгот в этих обстоятельствах будет противоречить задачам и целям соответствующих положений настоящей Конвенции.

При рассмотрении такого положения некоторые страны могут предпочесть заменить формулировку «какая-либо основная цель» на фразу «определенная основная цель», чтобы разъяснить, что это положение должно применяться только к тем операциям, которые, без всякого сомнения, мотивированы в первую очередь налоговыми соображениями. При этом, однако, другие страны, исходя из своего опыта работы с аналогичными общими нормами по борьбе со злоупотреблениями положениями договоров, заложенными во внутреннем законодательстве, могут счесть, что такие слова, как «основная цель», вводят нереально высокий порог, который потребует от налогового органа установить тот факт, что получение налоговых льгот является объективно более важным фактором, нежели сочетание всех прочих заявленных целей, которые несут в себе риск утраты этим положением своей действенности. Именно поэтому государство, которое желает включить общую норму по борьбе со злоупотреблениями в свои договоры, должно адаптировать ее текст к своим собственным условиям, в частности применительно к подходу, который приняли его суды в отношении уклонения от уплаты налогов.

37. Многие страны, однако, считают, что включение этого положения в их договоры может быть истолковано как косвенное признание того, что

в отсутствие такого положения эти страны не могут использовать другие подходы к решению проблемы ненадлежащего использования налоговых договоров. Это особенно проблематично для стран, заключивших большое количество договоров, которые не включают такое положение. По этой причине его использование, вероятно, будет рассматриваться в первую очередь теми странами, которые столкнулись с трудностями по противодействию ненадлежащему использованию налоговых договоров с помощью других подходов.

Толкование положений налоговых договоров

38. Другой подход, который использовался для противодействия ненадлежащему использованию договоров, состоял в учете возможности того, что могут иметь место нарушения самого договора, а также в том, чтобы не обращать внимания на неправомерные сделки в соответствии с надлежащим толкованием соответствующих положений договора с учетом их контекста, предмета и цели договора, а также обязательства добросовестно толковать эти положения¹⁴. Как уже отмечалось, целый ряд стран уже давно использует метод юридического толкования для противодействия злоупотреблениям положениями внутреннего налогового законодательства, и представляется полностью приемлемым аналогичным образом толковать положения налогового законодательства для противодействия нарушениям налогового договора. Как отмечено в пункте 9.3 Комментария к Статье 1 Типовой конвенции ОЭСР:

Другие государства предпочитают рассматривать некоторые злоупотребления как нарушающие положения самой конвенции, а не как нарушения внутреннего законодательства. При этом такие государства считают, что надлежащее толкование налоговой конвенции позволяет им игнорировать неправомерные сделки, например такие, как заключенные с целью получения непреднамеренной выгоды в соответствии с положениями этих конвенций. Такое толкование результатов проистекает из предмета и цели налоговых конвенций, а также обязательства по их добросовестному толкованию (см. Статью 31 *Венской конвенции о праве международных договоров*).

39. Пункты 23–27, выше, содержат директивные указания в отношении того, что следует считать злоупотреблением налогового договора. Совершенно очевидно, что такие директивы весьма актуальны для целей применения этого подхода.

¹⁴ Как предписано Статьей 31 *Венской конвенции 1969 года о праве международных договоров*.

2. Примеры ненадлежащего использования налоговых договоров

40. Следующие пункты иллюстрируют применение описанных выше подходов в различных случаях, связанных с ненадлежащим использованием положений налогового договора (эти примеры, однако, не предназначены для того, чтобы составить какое-либо поспешное мнение по поводу правового режима таких сделок в национальном законодательстве или в рамках конкретных договоров).

Двойная резидентность и изменение резидентности

41. Имели место случаи, когда налогоплательщики меняли свою налоговую резидентность в основном для целей получения льгот по налоговым договорам. Некоторые из этих случаев можно проиллюстрировать следующими примерами.

- *Пример 1.* Г-н X — резидент государства А накопил значительные по сумме пенсионные права в этой стране. В соответствии с договором между государством А и государством В пенсии и другие подобные платежи подлежат налогообложению только в государстве проживания их получателя. Незадолго до своего выхода на пенсию г-н X на два года переезжает в государство В и становится его резидентом в соответствии с национальным налоговым законодательством этой страны. Г-н X тщательно соблюдает правила пункта 2 Статьи 4 договора для гарантии того, что он является резидентом этой страны для целей этого договора. В течение этого периода его начисленные пенсионные права будут ему выплачены в виде единовременной суммы, которая не облагается налогом в соответствии с внутренним законодательством государства В. После этого г-н X возвращается в государство А.
- *Пример 2.* Компания X — резидент государства А рассматривает возможность продажи акций компаний, которые также являются резидентами государства А. Такая продажа вызовет прирост капитала, который облагается налогом в соответствии с внутренним законодательством государства А. До этой продажи компания X организует проведение заседаний своего совета директоров в государстве В — стране, которая не облагает налогом доходы от прироста капитала на акции компаний, причем для этой страны место проведения заседаний совета директоров обычно является определяющим фактором резидентности компании для целей налогообложения. Компания X утверждает, что стала резидентом государства В с целью попасть в сферу действия налогового договора между государствами А и В в соответствии с пунктом 3 Статьи 4 этого договора, который является идентичным пункту Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Затем эта компания продает

акции и заявляет, что прирост капитала не может облагаться налогом в государстве А в соответствии с пунктом 6 Статьи 13 договора (пункт 5 этой статьи не может применяться, поскольку компания X не имеет существенного долевого участия в рассматриваемых компаниях).

- *Пример 3.* Г-жа X, резидент государства А, владеет всеми акциями компании, которая также является резидентом государства А. Стоимость этих акций за последние годы существенно возросла. И государство А, и государство В облагают налогом прирост капитала по акциям; при этом, однако, внутреннее законодательство государства В предусматривает, что резиденты, не имеющие постоянного места жительства (домициля) в этом государстве, облагаются налогом только по доходам, полученным от источников за пределами государства при условии, что эти доходы фактически репатрированы или переведены такому резиденту. В рамках процедуры продажи этих акций г-жа X переезжает в государство В на два года и становится резидентом, не имеющим постоянного места жительства (домициля) в этом государстве. Затем она продает акции и заявляет, что прирост капитала не может облагаться налогом в государстве А в соответствии с пунктом 6 Статьи 13 договора (соответствующий договор не содержит положение, аналогичное пункту 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций).

42. В зависимости от обстоятельств конкретного дела можно было бы утверждать, что смена резидентности, целью которой в первую очередь является получение льгот по налоговому договору, представляет собой злоупотребление налоговым договором. Тем не менее в случаях, аналогичных трем приведенным примерам, весьма сложно бывает обнаружить факты, которые могли бы продемонстрировать, что смена резидентности была осуществлена в первую очередь для получения льгот по договору, особенно тогда, когда налогоплательщик имеет постоянное жилье или находится в другом государстве в течение длительного периода времени. Вследствие этого многие страны пришли к выводу, что специальные нормы являются наилучшим подходом к регулированию таких случаев.

43. Один из подходов, используемый некоторыми странами, состоит в том, чтобы включать в свои налоговые договоры положения, позволяющие тому государству, резидентом которого ранее являлся тот или иной налогоплательщик, облагать налогом некоторые виды доходов, например доходы от прироста капитала на значительное доленое участие в компаниях или на единовременные выплаты по пенсионным правам, реализуемые в течение определенного периода после смены резидентности. Пример такого положения можно найти в пункте 5 Статьи 13 договора, подписанного в 2002 году между Нидерландами и Польшей, который гласит:

Положения пункта 4 не затрагивают право каждого из Договаривающихся государств взимать в соответствии с его собственным законодательством налог на доходы от отчуждения акций или пользовательских акций («жуиссанс») в компанию, капитал которой полностью или частично разделен в акции и которая в соответствии с законодательством этого государства является резидентом этого государства, полученные физическим лицом, являющимся резидентом другого Договаривающегося государства и являвшегося резидентом первого упомянутого государства в течение последних десяти лет, предшествующих отчуждению акций или пользовательских акций («жуиссанс»).

44. Страны также регулируют такие случаи с помощью положений о так называемых «налогах на выезд», или «выездных сборах», согласно которым смена резидентности вызывает начисление определенных видов доходов, например доходов от прироста капитала по акциям. Для того чтобы избежать конфликта с положениями налогового договора, такие внутренние правила могут предусматривать начисление дохода непосредственно перед сменой резидентности; они могут сочетаться с положениями договора, разрешающими их применение.

45. Надлежащее толкование положений пунктов 2 и 3 Статьи 4 может также оказаться полезным при регулировании случаев, аналогичных этим примерам. Такие понятия, как «центр жизненно важных интересов» и «фактический руководящий орган», требуют прочных отношений между налогоплательщиком и страной. Того факта, что налогоплательщик имеет жилье в стране, где он часто пребывает, часто недостаточно, чтобы утверждать, что эта страна является центром его жизненных интересов; аналогичным образом, одного лишь того факта, что заседания совета директоров компании проходят в той или иной стране, недостаточно для вывода о том, что именно в этой стране находится фактический орган управления компании. Кроме того, некоторые страны заменили пункт 3 Статьи 4, который касается случаев двойной резидентности юридических лиц, исходя из местоположения их фактического органа управления, на норму, которая оставляет такие случаи двойной резидентности на решение в рамках процедуры взаимного согласования. Пример такого положения можно найти в пункте 3 Статьи 4 договора, подписанного в 2004 году между Мексикой и Россией, который гласит:

Если в соответствии с положениями пункта 1 юридическое лицо является резидентом обоих Договаривающихся государств, то компетентные органы Договаривающихся государств будут стремиться решить этот вопрос по взаимному согласию и определить способ применения Соглашения по отношению к такому лицу. В отсутствие такого согласия на подобное лицо не будут распространяться

положения настоящего Соглашения, за исключением статьи «Обмен информацией».

46. Пример 3 расширяет возможности для уклонения от уплаты налогов, возникающие в связи с системой налогообложения на основе перемещения денежных средств. Этот вопрос рассматривается в пункте 26.1 Комментария к Статье 1 Типовой конвенции ОЭСР, в котором странам для урегулирования таких ситуаций предлагается включать специальное положение по борьбе со злоупотреблениями в налоговые соглашения с теми странами, которые допускают такую форму налогообложения:

26.1. В соответствии с внутренним законодательством некоторых государств, лица, которые квалифицируются как резиденты, но не имеют того, что считается постоянной связью с государством (иногда такую связь именуют domicilio), облагаются налогом только по доходам, полученным от источников за пределами государства в той степени, в которой эти доходы фактически репатрированы таким лицом или переведены ему. Вследствие этого такие лица не подлежат потенциальному двойному налогообложению в той степени, в которой иностранные доходы не переводятся в государство их резидентности, и может быть признано необоснованным распространение на них льгот положений Конвенции в отношении таких доходов. Договаривающиеся государства, которые соглашаются ограничить применение положений Конвенции рамками доходов, которые реально облагаются налогом по факту получения этими лицами, могут это сделать, добавив следующее положение Конвенции:

Если в соответствии с любым из положений настоящей Конвенции доход, возникающий в одном Договаривающемся государстве, полностью или частично освобождается от налогообложения в этом государстве и при этом в соответствии с законом, действующим в другом Договаривающемся государстве, лицо облагается налогом в отношении указанного дохода в части размера такого дохода, перечисленного или полученного в этом другом государстве, а не в отношении полной его суммы, то любое освобождение от налога, предоставляемое в соответствии с положениями настоящей Конвенции, применяется только к той части дохода, которая облагается налогом в другом Договаривающемся государстве.

В некоторых государствах применение этого положения может создать административные трудности при наличии значительного промежутка времени с момента возникновения дохода в одном Договаривающемся государстве и до момента начисления на него налога в другом Договаривающемся государстве, когда такой доход

находится на руках у резидента этого другого государства. Столкнувшись с такими трудностями государства могут поставить правило, изложенное в последней части приведенного выше положения, то есть рассматриваемый доход подлежит льготному налогообложению в первом упомянутом государстве только тогда, когда облагается налогом в другом государстве, в зависимости от соблюдения условия о том, что данный доход должен подпадать под такой режим налогообложения в этом другом государстве в течение определенного периода времени с момента возникновения этого дохода в первом упомянутом государстве.

Поиск удобного договорного режима

47. «Поиск удобного договорного режима» — это одна из форм ненадлежащего использования налоговых договоров, заключающаяся в достижении договоренностей, с помощью которых лица, не имеющие права на льготы налогового договора, используют других лиц, имеющих право на такие льготы, для получения косвенного доступа к таким льготам. Например, компания, которая является резидентом заключившей договор страны, действует в качестве подставной компании для перемещения доходов, подлежащих начислению по результатам предпринимательской деятельности лицу, которое не является резидентом этой страны, в целях неправомерного получения льгот по налоговому договору. В качестве подставного лица обычно выступает компания, но это может быть товарищество, траст или аналогичный экономический субъект, имеющий право на льготы по договору. Предоставление предусмотренных договором льгот в этих условиях будет иметь пагубные последствия для государства источника дохода, так как льготы по договору будут распространяться на лиц, которые не были предназначены для получения таких преимуществ.

48. Как показано ниже, поиск удобного договорного режима может осуществляться по схеме «прямой подставной компании» или «ступенчатой подставной компании»¹⁵.

49. Компания X — резидент государства А получает дивиденды, проценты и роялти от компании Y — резидента государства В. Компания X заявляет, что в соответствии с налоговым договором между государствами А и В она имеет право на полное или частичное освобождение от внутренних удерживаемых налогов, предусмотренных налоговым законодательством государства В. Компания X полностью принадлежит резиденту третьего государства С, который не имеет права на

¹⁵ См. стр. R(6)-4, пункт 4 доклада ОЭСР *Double Taxation Conventions and the use of Conduit Companies*. Включен в том II полной версии Типовой конвенции ОЭСР на стр. R(6)-1.

льготы по договору между государствами А и В. Компания Х создана с целью получения льгот по договору между государствами А и В, и именно для этой цели ей были переданы активы и права, послужившие основанием для дивидендов, процентов или роялти. Эти доходы освобождаются от налогообложения в государстве А, например в случае дивидендов — в силу освобождения акционера от уплаты налогов на дивиденды дочерней компании, предусмотренного внутренним законодательством государства А, или в соответствии с договором между государствами А и В. В этом случае компания Х представляет собой прямую подставную компанию своего акционера, который является резидентом государства С.

50. Использование ступенчатой подставной компании предусматривает аналогичную базовую схему. В этом случае, однако, доход компании Х полностью облагается налогом в государстве А, и в целях ухода от налога, который подлежал бы уплате в этой стране, компания Х платит высокие проценты, комиссии, гонорары за услуги или аналогичные вычитаемые из налогооблагаемой базы расходы второй родственной подставной компании — компании Z, резиденту государства D. Эти платежи, которые принимаются к вычету из налогооблагаемой базы в государстве А, не подлежат налогообложению в государстве D в силу действующего в нем специального налогового режима¹⁶. Таким образом, акционер, являющийся резидентом государства С, пытается получить доступ к льготам по налоговому договору между государствами А и В с помощью компании Х в качестве «ступеньки».

51. Для устранения таких ситуаций налоговые органы используют различные подходы, описанные в предыдущих разделах.

52. Например, специальные нормы по борьбе со злоупотреблением договорами были включены в национальное законодательство ряда стран для противодействия таким схемам. Одним из примеров является нормативно-правовое регулирование Соединенных Штатов в отношении финансовых схем. Для целей этих норм финансовая схема представляет собой серию операций, с помощью которых финансирующий субъект передает денежные средства или иное имущество финансируемому субъекту при условии, что такие денежные средства или имущество проходят через одного или нескольких промежуточных субъектов. Промежуточный субъект рассматривается как «подставная компания», и его участие в финансовых схемах не принимается во внимание налоговыми органами, если: i) вследствие наличия промежуточного субъекта снижается сумма налога; ii) существует план ухода от уплаты налогов; и iii) установлено, что промежуточный субъект не принимал бы участия в операции, если

¹⁶ Там же.

бы не тот факт, что такой субъект является связанной компанией финансирующего субъекта. В таких случаях соответствующие доходы подлежат повторной классификации, исходя из их экономического смысла.

53. Другие страны решают проблему поиска удобного договорного режима с помощью толкования положений налогового договора. В соответствии с принятым в 1962 году постановлением Федерального совета Швейцарии, применяемым в отношении договоров Швейцарии со странами, предоставляющими в рамках соответствующих договоров освобождение от удерживаемого налога, который в противном случае собирался бы этими странами, требование о предоставлении такой льготы считается злоупотреблением, если в результате такого требования значительная часть налоговых льгот принесет выгоду лицам, не имеющим права на них по соответствующему налоговому договору. Предоставление налоговых льгот считается неправомерным: *a)* при невыполнении требований, оговоренных в налоговом договоре (например, резидентность, доверительное управление, налоговое обязательство и т.д.); и *b)* если оно представляет собой злоупотребление. Швейцарские налоговые органы могут принять следующие меры, если сочтут, что налоговые льготы были запрошены неправомерно: *a)* отказ в сертификации формуляра запроса; *b)* отказ в пересылке формуляра запроса; *c)* отмена уже выданного сертификата; *d)* взыскание удерживаемого налога от имени государства — источника дохода при условии, что налоговые льготы были предоставлены неправомерно; а также *e)* информирование налоговых органов государства источника дохода о том, что налоговые льготы были предоставлены неправомерно.

54. Некоторые страны при принятии решений по фактам поиска удобного договорного режима опираются на свои внутренние законодательные нормы общего действия по борьбе со злоупотреблениями договорами или правовые доктрины. Тем не менее, как уже отмечалось, заложенные в законодательство общие нормы по борьбе со злоупотреблениями договорами и правовые доктрины, как правило, наиболее эффективны в тех случаях, когда очевидно, что те или иные операции направлены на обход предмета и цели положений налогового договора.

55. Кроме того, проблему поиска удобного договорного режима можно в некоторой степени решить с помощью норм по борьбе со злоупотреблениями, которые уже заложены в большинстве налоговых договоров, таких, например, как понятие «бенефициарное право собственности».

56. Некоторые страны, однако, считают, что наиболее эффективным подходом к решению проблемы поиска удобного договорного режима является включение в свои налоговые договоры специальных норм по борьбе со злоупотреблениями по данному вопросу. Приведенные ниже

пункты 13–21.4 Комментария к Статье 1 Типовой конвенции ОЭСР включают в себя различные примеры таких норм. Комитет считает, что эти примеры могут принести пользу в решении проблем поиска удобного договорного режима, которые могут возникнуть в отношении договоров между развивающимися и развитыми странами.

Примеры подставных компаний

13. Многие страны пытались справиться с проблемой подставных компаний, и для этой цели были разработаны самые различные подходы. Одно из решений 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.

14. «Прозрачный подход», лежащий в основе вышеупомянутого положения, представляется адекватной основой для договоров с теми странами, которые не имеют налогов или имеют очень низкие налоги и в которых в обычных условиях осуществляется незначительная основная предпринимательская деятельность. Даже в этих случаях может возникнуть необходимость изменить формулировку этого положения или заменить его другим, чтобы защитить добросовестную предпринимательскую деятельность.

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 в целом соответствует цели налоговых договоров, а именно избежанию двойного налогообложения. Однако по ряду причин в Типовой конвенции такое общее положение не рекомендуется. Если для нор-

мальных 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 Договаривающегося 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.

16. Подход, предусматривающий обязательное налогообложение, как представляется, имеет определенные достоинства. Его можно использовать в отношении государств с развитой экономической структурой и сложным налоговым законодательством. Тем не менее это положение необходимо дополнить, вставив в договор положения о добросовестности деятельности (*bona fide*) для обеспечения необходимой гибкости (см. пункт 19, ниже); кроме того, такой подход не обеспечивает адекватную защиту от сложных схем уклонения от уплаты налогов, таких как «ступенчатые стратегии».

17. Упомянутые выше подходы во многом представляются неудовлетворительными. В них предусмотрены ссылки на меняющееся и сложное налоговое законодательство Договаривающихся государств, а не на те схемы, которые приводят к ненадлежащему использованию конвенций. Высказывались предложения решать проблему подставных компаний более простым способом, добавив положение, в котором выделялись бы случаи неправомерного использования со ссылкой на сами подставные схемы (подход, осно-

ванный на каналах перевода средств). Такое положение могло бы иметь следующую формулировку:

Если доход, возникающий в одном из Договаривающихся государств, получен компанией — резидентом другого Договаривающегося 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, не применяется в том случае, если более 50 процентов такого дохода используется для удовлетворения требований таких лиц (включая проценты, роялти, разработки, рекламу, начальные и командировочные расходы и амортизацию любых экономических активов, в том числе нематериальных товаров и процессов).

18. Положение такого рода представляется единственным эффективным способом борьбы со «ступенчатыми» подставными схемами. Его можно найти в двусторонних договорах, заключенных между Швейцарией и Соединенными Штатами, и их принцип и также, по-видимому, лежит в основе положений швейцарского законодательства, направленных против ненадлежащего использования налоговых договоров отдельными видами швейцарских компаний. Государствам, рассматривающим возможность включения такого рода положения в свои конвенции, следует иметь в виду, что они могут затрагивать и обычные деловые операции и, следовательно, их необходимо дополнить положением о добросовестности (*bona fide*).

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

- a) *Общее положение о добросовестности (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 Договариваемом государстве, резидентом которого она является, а требование об освобождении от уплаты налога, поступившее из другого Договариваемого 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 Договариваемым государством, резидентом которого является данная компания».

d) Положение о фондовой бирже

«Вышеизложенные положения не применяются в отношении компании, являющейся резидентом одного из Договариваемых государств, если основной класс ее акций зарегистрирован на утвержденной фондовой бирже в Договариваемом 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 Договариваемого государства, можно предусмотреть, что такое выражение «не считается относящимся к резидентам третьих государств, связанных действующими конвенциями о подоходном налоге с Договариваемым 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 до-

говоре, 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 Конвенцией льгот резиденту другого государства, даже если этот резидент не отвечает изложенным выше требованиям.

20. Хотя в предыдущих пунктах изложены различные подходы к противодействию ситуациям с подставными схемами, каждый из этих пунктов решает лишь определенный аспект этой проблемы, который обычно называют «поиск удобного договорного режима». Государства, желающие решить эту проблему в комплексе, возможно захотят рассмотреть следующий пример подробных положений по ограничению льгот, направленных на предотвращение доступа к льготам Конвенции лиц, которые не являются резидентами ни одного из Договаривающихся государств, с помощью субъекта, который в противном случае мог бы подпадать под критерии резидента одного из этих государств, имея в виду, что может потребоваться адаптация таких положений и что многие государства предпочитают другие подходы к решению проблемы поиска удобного договорного режима:

1. Если иное не предусмотрено в настоящей статье, резидент одного из Договаривающихся государств, который получает доход в другом Договаривающемся государстве, имеет право на все льготы настоящей Конвенции, которые предоставляются резидентам Договаривающегося государства только в том случае, если такой резидент является «соответствующим критериям лицом» согласно определению в пункте 2 и отвечает другим условиям настоящей Конвенции для получения таких льгот.

2. Резидентом одного из Договаривающихся государств является соответствующее критериям лицо в течение финансового года только в том случае, если в качестве такого лица выступает:

- a) физическое лицо;
- b) соответствующий критериям государственный орган;
- c) компания, если
 - i) основной класс ее акций котируется на признанной фондовой бирже, оговоренной в подпункте *a* или *b* пункта 6, и регулярно торгуется на одной или нескольких признанных фондовых биржах, или

- ii) не менее 50 процентов от совокупного числа голосов и стоимости акций компании прямо или косвенно находятся в собственности не более пяти компаний, имеющих право на льготы в рамках подпункта *i* настоящего пункта при условии, что в случае косвенного владения каждый промежуточный собственник является резидентом одного из Договаривающихся государств;
 - d) благотворительная или иная освобожденная от налогообложения организация при условии, что применительно к пенсионному доверительному фонду или любой другой организации, созданной исключительно для выплаты пенсионных или иных аналогичных пособий, более 50 процентов получателей пособий, членов или участников составляют физические лица — резиденты любого из Договаривающихся государств; или
 - e) лицо, кроме физического лица, если:
 - i) не менее половины дней финансового года лица, которые соответствуют критериям в силу подпункта *a*, *b* или *d* или подпункта *c* *i* настоящего пункта, прямо или косвенно владеют не менее 50 процентами от общего числа голосов и стоимости акций или других дающих право на получение прибыли долей данного лица, и
 - ii) менее 50 процентов от валового дохода лица за налогооблагаемый год выплачены или начислены прямо или косвенно лицам, которые не являются резидентами любого из Договаривающихся государств, в виде платежей, которые вычитаются из налогооблагаемой базы для целей налогов, охватываемых настоящей Конвенцией в государстве постоянного местонахождения лица (за исключением платежей по операциям «на расстоянии вытянутой руки» в ходе обычной предпринимательской деятельности по предоставлению услуг и за исключением других материальных ценностей и платежей в отношении финансовых обязательств перед банком при условии, что в случаях, когда такой банк не является резидентом какого-либо из Договаривающихся государств, такие платежи относятся на постоянное представительство этого банка, находящееся в одном из Договаривающихся государств).
3. a) Резидент одного из Договаривающихся государств имеет право на получение льгот по Конвенции: в отношении ста-

ты доходов, полученной из другого государства, независимо от того, является ли данный резидент соответствующим критериям лицом, если данный резидент ведет активную предпринимательскую деятельность в первом упомянутом государстве (за исключением предпринимательской деятельности по осуществлению инвестиций или управлению инвестициями за счет собственных средств данного резидента, если эта деятельность не представляет собой банковские услуги, страхование и операции с ценными бумагами, осуществляемые банком, страховой компанией или зарегистрированным дилером по операциям с ценными бумагами); в отношении статьи доходов, полученной из другого Договаривающегося государства, возникшей в результате такой предпринимательской деятельности или вызванной ею случайно, а также если данный резидент соответствует другим условиям настоящей Конвенции для получения таких льгот.

- b) Если резидент или любое из его родственных предприятий осуществляет в другом Договаривающемся государстве предпринимательскую деятельность, которая приводит к появлению статьи доходов, то подпункт *a* применяется к такой статье доходов только в том случае, если предпринимательская деятельность в первом упомянутом Государстве является существенной по сравнению с предпринимательской деятельностью, осуществляемой в другом государстве. Определение степени существенности этой деятельности для целей настоящего пункта определяется с учетом всех фактов и обстоятельств.
- c) При определении того, осуществляет ли лицо активную предпринимательскую деятельность в одном Договаривающемся государстве в соответствии с подпунктом *a*, деятельность, осуществляемая партнерством, где данное лицо является одним из партнеров, и деятельность, осуществляемая лицами, связанными с таким лицом, считается осуществляемой данным лицом. Одно лицо считается связанным с другим лицом в том случае, если такое лицо владеет не менее 50 процентами дающего право на получение прибыли долевого участия другого лица (или применительно к компании — не менее 50 процентами от суммарного количества голосов и стоимости акций данной компании). В любом случае лицо считается связанным с другим лицом, если с учетом всех фактов и обстоятельств одно лицо конт-

ролирует другое, или оба лица находятся под контролем одного и того же лица или лиц.

4. Независимо от предыдущих положений настоящей статьи, если компания, которая является резидентом одного из Договаривающихся государств, или компания, которая контролирует такую компанию, имеет в обращении тот или иной класс акций,

- a) которые подпадают под действие условий или других договоренностей, дающих право их владельцам на такую часть доходов компании, получаемых из другого Договаривающегося государства, которая превышает часть доходов, которую такие держатели акций могли бы получить при отсутствии таких условий и договоренностей («непропорциональная часть дохода»), и
- b) 50 или более процентов голосов и стоимости которых принадлежат лицам, не являющимся соответствующими критериям лицами, льготы по настоящей Конвенции не применяются к непропорциональной части дохода.

5. Резиденту одного Договаривающегося государства, который не является соответствующим критериям лицом согласно положениям пункта 2 или не имеет права на льготы согласно пункту 3 или 4, тем не менее предоставляются льготы по Конвенции, если компетентный орган этого другого Договаривающегося государства определит, что создание, приобретение или содержание такого лица и осуществление его деятельности не имеют в качестве одной из основных целей получение льгот в соответствии с Конвенцией.

6. В целях настоящей статьи термин «признанная фондовая биржа» означает:

- a) в государстве А ;
- b) в государстве В ; и
- c) любую другую фондовую биржу, которую компетентные органы соглашаются признать для целей настоящей статьи.

Положения в отношении юридических лиц, пользующихся налоговыми привилегиями

21. Особые виды компаний, пользующихся налоговыми привилегиями в государстве их постоянного местопребывания, способствуют созданию подставных схем и поднимают вопрос о неблагоприятной налоговой практике. В тех случаях, когда освобожденные (или практически освобожденные) от налогов компании можно выявить

с помощью особых правовых характеристик, ненадлежащего использования налоговых договоров можно избежать, отменив таким компаниям льготы по налоговым договорам (метод исключения). 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, которая могла бы применяться к доходам, получаемым или выплачиваемым такими компаниями, и которая могла бы иметь следующую формулировку:

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 сохраняют 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).

21.1. Положения об исключении из льготного налогообложения ясны и просты в применении, даже если в некоторых случаях для этого требуется административная помощь. Они являются важным инструментом, посредством которого государство, создавшее особые привилегии в своем налоговом законодательстве, может предотвратить использование таких привилегий в связи с ненадлежащим использованием налоговых договоров, заключенных этим государством.

21.2. В тех случаях, когда выявить пользующиеся налоговыми привилегиями компании с помощью особых правовых характеристик невозможно или нецелесообразно, может потребоваться более общая формулировка. Следующее положение направлено на отказ в льготах по Конвенции тем юридическим лицам, которые на иных основаниях можно квалифицировать как резидентов одного Договаривающегося государства, но которые имеют в этом государстве льготный налоговый режим, ограниченный юридическими лицами

в иностранном владении (то есть недоступный для юридических лиц, принадлежащих к резидентам этого государства):

Любая компания, траст или партнерство, являющиеся резидентом одного Договаривающегося государства, которые полностью или частично находятся в бенефициарной собственности одного или нескольких лиц, не являющихся резидентами этого Договаривающегося государства, либо прямо или косвенно контролируются ими, не имеют права на льготы по настоящей Конвенции, если сумма налога, начисленного этим государством на доход или капитал компании, траста и партнерства (принимая во внимание любые сокращения или зачеты суммы налога в любой форме, включая возврат, возмещение расходов, вклад, кредит или дотацию компании, трасту и партнерству или любому другому лицу), существенно ниже той суммы, которая была бы начислена этим государством, если бы все акции акционерного капитала компании или все виды долевого участия в трасте или партнерстве, в зависимости от обстоятельств, находились бы в бенефициарной собственности одного или нескольких резидентов этого государства.

Положения в отношении определенных видов дохода

21.3. Приводимое ниже положение направлено на отказ в предоставлении льгот по Конвенции в отношении дохода, который подлежит пониженному или нулевому налогообложению в рамках льготного налогового режима:

1. Льготы по настоящей Конвенции не применяются к доходам, которые могут в соответствии с другими положениями Конвенции облагаться налогом в Договаривающемся государстве и которые возникают в результате деятельности, не требующей для своего осуществления существенного присутствия в этом государстве, в том числе:
 - a) виды деятельности, такие как банковские, транспортные, финансовые, страховые услуги и электронная торговля; или
 - b) виды деятельности, связанные с функционированием штаб-квартиры или координационного центра, или аналогичные схемы предоставления компании или группе компаний услуг административного управления, финансирования или другой поддержки; или
 - c) виды деятельности, которые приносят пассивный доход, такой как дивиденды, проценты и роялти, в случаях, когда в соответствии с законодательством или административ-

ной практикой этого государства такие доходы облагаются льготным налогом и в отношении таких доходов установлен режим конфиденциальности информации, который препятствует эффективному обмену информацией.

2. Для целей пункта 1 доход считается облагаемым льготным налогом в Договариваемом государстве, если, за исключением оснований, указанных в предыдущих статьях настоящего договора, статья доходов:

- a) освобождена от налога; или
- b) облагается по факту получения налогоплательщиком, но по более низкой ставке, нежели ставка, применяемая в отношении эквивалентной статьи дохода у аналогичных налогоплательщиков, которые являются резидентами этого государства; или
- c) выгоды от кредита, скидки или других привилегий или выгоды, предоставляемые прямо или косвенно в связи с этой статьей доходов, кроме зачета налога, уплаченного за границей.

Нормы по борьбе со злоупотреблениями в отношении налогообложения у источника конкретных видов доходов

21.4. Следующее положение влечет за собой отказ в предоставлении льгот по конкретным статьям Конвенции, которые ограничивают налогообложение у источника в тех случаях, когда операции осуществляются в основном с целью получения этих льгот. Речь идет о статьях 10, 11, 12 и 21; это положение должно слегка изменяться, как показано ниже, чтобы применяться в отношении конкретных видов доходов, охватываемых каждой из этих статей:

Положения данной статьи не применяются, если главная цель или одна из главных целей любого заинтересованного лица при создании или уступке [Статья 10: «акций или других прав»; Статья 11: «долговое требование»; статьи 12 и 21: «права»], по которым выплачиваются [Статья 10: «дивиденды»; Статья 11: «проценты»; Статья 12 «роялти» и Статья 21: «доход»], состояла в получении льгот по данной статье путем такого создания или уступки.

57. Рассмотрев эти примеры, страны должны принимать во внимание свои возможности в части административного осуществления различных предлагаемых подходов. У многих развивающихся стран могут возникнуть трудности в применении излишне подробных норм, которые требуют доступа к профильной информации об иностранных юридических лицах. Эти страны могут прийти к выводу, что в большей степени

адаптированным для их конкретных условий может быть более общий подход, как например, предложенный в пункте 21.4.

Трехсторонние схемы

58. Применительно к налоговым договорам фраза «трехсторонние схемы» (triangular cases) относится к применению налоговых договоров в ситуациях, когда в схему вовлечены три государства. Типичная трехсторонняя схема, представляющая собой ненадлежащее использование налогового договора, может предусматривать, что:

- дивиденды, проценты или роялти выводятся из государства S резидентом государства R — страны, где действует режим освобождения от налогов;
- этот доход относится на постоянное представительство, созданное в государстве P — юрисдикции с низкой ставкой налогообложения, где этот доход не облагается налогом¹⁷.

59. В соответствии с налоговым договором между государствами R и S государство S должно предоставлять договорные льготы по таким дивидендам, процентам или роялти, поскольку их получает резидент государства R, даже если они не облагаются налогом в этом государстве в силу системы освобождения от налогов, применяемой в этом государстве.

60. В пункте 71 Комментария к Статье 24 Типовой конвенции ОЭСР, которая приводится в Комментариях к Статье 24, ниже, рассматривается эта ситуация и утверждается, что такую проблему можно решить путем включения специального положения в договор между государствами R и S:

[...] 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),

¹⁷ См. стр. R(11)-3, пункт 53 доклада ОЭСР *Triangular Cases*. Включен в том II полной версии Типовой конвенции ОЭСР на стр. R(11)-1.

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.

61. Лишь немногие договоры содержат положение, основанное на этом предложении¹⁸. Если, однако, аналогичные положения не включать на систематической основе в договоры, которые заключаются государством источника таких дивидендов, процентов или роялти со странами, имеющими системы освобождения от налогов, то существует опасность того, что соответствующие активы будут переведены ассоциированным предприятиям — резидентам стран, не имеющих такого положения в своих договорах с этим государством источника.

Отнесение прибыли или дохода на специальное физическое или юридическое лицо

62. Для получения договорных льгот, которые иначе были бы для него недоступны, налогоплательщик может заключать сделки или соглашения для того, чтобы доходы, которые, как правило, начисляются на данного налогоплательщика, начислялись в пользу родственного физического или юридического лица. Некоторые из способов осуществления такой схемы (например, поиск удобного договорного режима и использование постоянных представительств в странах с низкими налогами) уже обсуждались. Ниже рассматриваются другие сценарии перемещения доходов.

i) Трансфертные цены с нарушением принципа «на расстоянии вытянутой руки»

63. Уже давно признано, что прибыль может перераспределяться между ассоциированными предприятиями за счет использования цен с нарушением принципа «на расстоянии вытянутой руки», и налоговое законодательство большинства стран в настоящее время содержит нормы в отношении трансфертного ценообразования для регулирования именно таких случаев. Эти нормы конкретно санкционированы Статьей 9 Типовых конвенций Организации Объединенных Наций и ОЭСР. Тем не менее это достаточно сложная область, что подтверждается разработанными ОЭСР обстоятельными рекомендациями¹⁹ о том, как должны действовать эти нормы и правила.

¹⁸ См., например, пункт 5 Статьи 30 договора между Францией и Соединенными Штатами.

¹⁹ *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 1995 (as updated) [«Руководящие принципы ОЭСР в области трансфертного

ii) Недостаточная капитализация

64. Почти во всех странах проценты являются расходами, вычитаемыми из налогооблагаемой базы, в то время как дивиденды, являясь распределением прибыли, такому вычету не подлежат. Вследствие этого иностранная компания, желающая предоставить финансирование находящейся в полной собственности дочерней компании, может счесть выгодным с точки зрения налогообложения предоставить такое финансирование за счет заемных средств, а не за счет своего акционерного капитала в зависимости от общего налога на проценты. Поэтому дочерняя компания может получить практически весь объем финансирования в виде заемных средств, а не акционерного капитала; такая практика известна, как «недостаточная (или «тонкая») капитализация».

65. По данным доклада ОЭСР по проблеме недостаточной капитализации²⁰, страны разработали различные подходы к решению этого вопроса. Эти подходы можно условно разделить на те, которые основаны на применении общих норм по борьбе со злоупотреблениями, или принципа «на расстоянии вытянутой руки», и те, которые предусматривают использование фиксированных «коэффициентов покрытия» — соотношения собственных и заемных средств.

66. Первая категория включает нормы и правила, которые требуют изучения фактов и обстоятельств в каждом конкретном случае для определения того, осуществляется ли реальное финансирование за счет заемного или акционерного капитала. Это может быть реализовано с помощью специальных законодательных норм, общих норм по борьбе со злоупотреблениями, правовых доктрин и применения законодательства, регулирующего трансфертное ценообразование на основе принципа «на расстоянии вытянутой руки».

67. Подход, основанный на фиксированных коэффициентах, как правило, осуществляется с помощью специальных законодательных норм по борьбе со злоупотреблениями; согласно такому подходу, если общий коэффициент заемных/собственных средств конкретной компании превышает заданное соотношение, проценты на чрезмерный долг могут быть отклонены, отложены или классифицированы как дивиденды.

ценообразования для транснациональных корпораций и налоговых органов», 1995 год (в последней редакции)]. По состоянию на 2012 год Комитет экспертов Организации Объединенных Наций продолжает работу над составлением руководства по практическим аспектам трансфертного ценообразования, в котором основной акцент сделан на вопросах, стоящих перед развивающимися странами.

²⁰ *Thin Capitalisation*. Доклад включен в том II полной версии Типовой конвенции ОЭСР на стр. R(4)-1. См. на веб-сайте: www.oecd.org/tax/treaties/oecdmtcavailableproducts.htm.

68. В той мере, в которой действующие в стране правила в отношении недостаточной капитализации применяются к выплатам процентов нерезидентам, но не применяются к аналогичным выплатам в пользу резидентов, это может быть нарушением пункта 4 Статьи 24, которая предусматривает, что «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». Существует, однако, особое исключение из этого правила, когда применяется пункт 1 Статьи 9, который регулирует вопросы корректировки трансфертных цен. По этой причине, как указано в пункте 74 Комментария ОЭСР к Статье 24²¹:

Пункт 4 не запрещает стране заемщика применять свои внутренние нормы 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.

69. Пункт 3 Комментария ОЭСР к Статье 9, которая воспроизводится в пункте 5 комментария к тому же положению в настоящей Типовой конвенции, уточняет, что пункт 1 Статьи 9 допускает применение 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». Хотя это обычно является случаем применения правила недостаточной капитализации, основанного на принципе «на расстоянии вытянутой руки», страна, которая приняла правила недостаточной капитализации на основе фиксированного коэффициента покрытия, как правило, столкнется с трудностями в установлении того, что ее правила недостаточной капитализации, которые не включают в себя действия независимых сторон, удовлетворяют этому требованию.

70. По этой причине страны, которые приняли правила недостаточной капитализации, основанные на фиксированном коэффициенте покрытия, часто считают, что им необходимо включать в свои договоры положения, которые в явной форме допускают применение этих правил. Например, в Статье 13 Протокола к договору между Францией и Эстонией оговорено следующее:

²¹ Пункт 74 Комментария ОЭСР к Статье 24 воспроизводится в Комментариях к Статье 24 данной Типовой конвенции.

Положения Конвенции ни в коем случае не ограничивают Францию от применения положений Статьи 212 ее налогового кодекса (code général de impôts), относящихся к недостаточной капитализации, или любых существенно аналогичных положений, которые могут изменить или заменить положения этой статьи.

iii) Использование базовых компаний

71. Базовые компании, расположенные в юрисдикциях с низкими налогами, могут использоваться в целях выведения доходов в страну, где этот доход будет облагаться значительно более низкими налогами, нежели те, которые подлежали бы выплате, если бы доход был получен непосредственно акционерами этой компании.

72. Для противодействия таким схемам используются различные подходы. Например, компания, которая является всего лишь «оболочкой», не имеющей сотрудников и не ведущей никакой реальной экономической деятельности, может в некоторых странах не учитываться для целей налогообложения в соответствии с общими нормами по борьбе со злоупотреблениями или правовыми доктринами. Существует также возможность того, чтобы рассматривать базовую компанию, находящуюся под фактическим управлением акционеров — резидентов другого государства, как резидента или постоянное представительство в этом государстве. Первый подход описан в пункте 10.1 Комментария к Статье 1 Типовой конвенции ОЭСР, согласно которой запросы на предоставление договорных льгот

[...] могут быть отклонены, если после тщательного рассмотрения фактов и обстоятельств выяснится, что фактический орган управления дочернего предприятия не находится на территории заявленного государства постоянного пребывания, а, напротив, находится в государстве постоянного пребывания материнской компании в целях превращения его в резидента такого последнего государства в целях внутреннего законодательства и положений договора (это актуально в тех случаях, когда внутреннее законодательство государства использует местонахождение органа управления юридического лица или аналогичный критерий для определения его резидентности).

73. Второй подход описан в пункте 10.2 этого Комментария и звучит следующим образом:

Тщательное рассмотрение фактов и обстоятельств дела может также показать, что дочернее предприятие управляется из государства постоянного местонахождения материнской компании таким образом, что это дочернее предприятие имеет постоянное представи-

тельство (например, в форме органа управления) в том государстве, в котором надлежащим образом учитывается вся или значительная часть его прибыли.

74. Эти подходы, однако, могут не принести результата в отношении схем, в которых задействованы компании, ведущие значительную по объемам управленческую и экономическую деятельность в странах своей регистрации. Одним из наиболее эффективных подходов к регулированию таких случаев является включение в национальное законодательство положений о контролируемой иностранной корпорации (КИК). Хотя иногда можно услышать мнение о том, что такой закон может привести к нарушению ряда положений налоговых договоров, Комитет считает, что это не относится к типовым правилам в отношении КИК, как указано в пункте 23 Комментария к Статье 1 Типовой конвенции ОЭСР (и как более подробно разъясняется в пункте 14 Комментария к Статье 7 и пункте 37 Комментария к Статье 10 этой Типовой конвенции):

23. Использованию базовых компаний можно также противодействовать с помощью положений о контролируемых иностранных компаниях. В настоящее время такое законодательство принято значительным числом государств, как являющихся, так и не являющихся членами ОЭСР. Хотя содержание такого законодательства значительно варьируется в разных странах, общей чертой этих норм, которые в настоящее время признаны на международном уровне в качестве законного инструмента защиты внутренней налоговой базы, является то, что в результате их применения Договаривающееся государство облагает своих резидентов налогом на прибыль, относящуюся к их долевному участию в некоторых иностранных юридических лицах. Иногда, исходя из определенного толкования положений Конвенции, таких как пункт 1 Статьи 7 и пункт 5 Статьи 10, выдвигаются аргументы о том, что указанная общая черта законодательства о контролируемых иностранных компаниях противоречит этим положениям. По причинам, изложенным в пункте 14 Комментария к Статье 7 и пункте 37 Комментария к Статье 10, такое толкование не согласуется с текстом таких положений. Этот аргумент также не выдерживает критики, когда эти положения читаются в их контексте. Таким образом, хотя некоторые страны сочли полезным в явной форме уточнить в своих конвенциях, что законодательство по контролируемым иностранным компаниям не противоречит Конвенции, такие разъяснения не обязательны. Таким образом, признано, что структурированное подобным образом законодательство по контролируемым иностранным компаниям не противоречит положениям Конвенции.

iv) Директорское вознаграждение и вознаграждение высших должностных лиц

75. В соответствии со Статьей 16 (Директорское вознаграждение) гонорары директоров и вознаграждение должностных лиц высшего управленческого звена компании могут облагаться налогом в государстве, резидентом которого является компания, независимо от того, где оказываются данные услуги директоров и высших должностных лиц. Для уменьшения налогов, которые подлежат уплате в этом государстве в соответствии с данной статьей, может использоваться схема «дробления зарплаты». Предположим, например, что компания А — резидент государства А имеет две дочерние компании — В и С, которые являются резидентами государств Х и Y соответственно. Г-н D — резидент государства Х является директором и должностным лицом высшего управленческого звена дочерней компании В. Государство Х взимает подоходный налог по прогрессивной ставке до 50 процентов. Государство Y имеет аналогичную систему налогообложения доходов, но с очень низкой налоговой ставкой. Страны Х и Y имеют налоговый договор, который предусматривает, что государство Х применяет метод освобождения от налогов доходов, которые могут облагаться налогом в государстве Y. В целях снижения налогового бремени г-на D компания А может назначить его на должность директора и высшего должностного лица в компании С и обеспечить начисление основной части его вознаграждения на эти должности.

76. Пункт 1 Статьи 16 распространяется на директорское вознаграждение, которое человек получает «в соответствии со своей должностью» директора компании, а пункт 2 применяется в отношении жалования, заработной платы и другого аналогичного вознаграждения, которые человек получает «в соответствии со своей должностью» должностного лица высшего управленческого звена компании. Таким образом, помимо того, что такую схему, по всей вероятности, можно успешно опротестовать в соответствии с общими нормами по борьбе со злоупотреблениями или правовыми доктринами, ее также можно оспорить с помощью надлежащего анализа предоставляемых г-ном D услуг каждой из компаний, от которых он получает свой доход, а также анализа гонораров и вознаграждений, выплачиваемых другим директорам и высшим должностным лицам компании С, с тем чтобы определить, в какой степени директорские гонорары и вознаграждения, получаемые от этой компании г-ном D, могут обоснованно считаться причитающимися за деятельность, осуществляемую в качестве директора или высшего должностного лица этой компании.

- v) Отнесение процентов на освобожденные от налогов юридические лица или государственные организации

77. В соответствии с пунктом 12 Комментария к Статье 11 страны могут договориться в ходе двусторонних переговоров включать в свои договоры положения об исключении из налогообложения следующих категорий выплат процентов²²:

- проценты, выплачиваемые правительствам или государственным учреждениям;
- проценты, гарантируемые правительствами или государственными учреждениями;
- проценты, выплачиваемые центральным банкам;
- проценты, выплачиваемые банкам или другим финансовым учреждениям;
- проценты по долгосрочным кредитам;
- проценты по займам для финансирования специального оборудования или общественных работ; или
- проценты по другим утвержденным правительством видам инвестиций (например, экспортное финансирование).

78. Если налоговый договор включает в себя одно или более из этих положений, то у организации, имеющей право на такое освобождение, может появиться возможность сформировать «компенсационные» (back-to-back) схемы с другими организациями, которые не имеют права на такое освобождение или, когда договор предусматривает выплату процентов и других видов доходов, которые не освобождаются от налогов (например, роялти), отнести основную долю общей суммы вознаграждения (компенсации) на выплату процентов. Такие схемы представляют собой ненадлежащее использование этих исключений из налогообложения.

79. Хотя можно утверждать, что простым решением было бы избежать включения в налоговый договор таких форм освобождения, важно отметить, что такие категории включаются в договоры в политических целях, принимая во внимание, что налогообложение у источника валовых выплат процентов часто выступает в качестве тарифа, который относится на счет заемщика. Кроме того, если та или иная страна соглашается включать такие освобождения в один из своих договоров, возникают

²² Во многих договорах дополнительно освобождаются от налогообложения у источника проценты, выплачиваемые финансовым учреждениям, проценты с продаж в кредит и проценты, выплачиваемые освобожденным от налога организациям, таким как пенсионные фонды (см. пункты 7.7–7.12 Комментария к Статье 11 Типовой конвенции ОЭСР).

трудности в том, чтобы воздержаться от предоставления этих льгот в договорах с другими подобными странами.

80. Многие из указанных выше подходов, применительно к проблеме поиска удобного договорного режима, могут быть актуальны для противодействия компенсационным схемам, направленным на доступ к выгодам от такого освобождения от налогов. Кроме того, те случаи, когда предусмотренное по смешанному договору вознаграждение было ненадлежащим образом отнесено на процентные платежи, можно оспорить с помощью специальных, предусмотренных во внутреннем законодательстве норм по борьбе со злоупотреблениями, применимым к таким случаям, общих внутренних норм по борьбе со злоупотреблениями, или правовых доктрин, или с помощью надлежащего толкования положений договоров. В случае если общее предусмотренное договором вознаграждение делится между связанными сторонами, для гарантирования того, чтобы выгоды от предусмотренного налоговым договором освобождения применялись только к надлежащей сумме процентов, можно применять пункт 6 Статьи 11 и пункт 1 Статьи 9. И наконец, некоторые страны включили в свои договоры специальные нормы по борьбе со злоупотреблениями для противодействия таким компенсационным (back-to-back) схемам. Примером такого правила можно является пункт *b* Статьи 7 Протокола к договору, подписанному в 2002 году между Австралией и Мексикой, который гласит:

Положения [...] пункта [2 Статьи 11] не распространяются на проценты, полученные от компенсационных кредитов. В таком случае проценты подлежат налогообложению в соответствии с внутренним законодательством государства, в котором они начисляются.

Прокат рабочей силы

81. Комментарий к Статье 15 воспроизводит часть Комментария к Типовой конвенции ОЭСР, которая регулирует, в частности, схемы, известные как «международный прокат рабочей силы». Это относится к случаям, когда местное предприятие, желающее нанять иностранного работника на короткий срок, вступает в соглашение с посредником-нерезидентом, который выступает в качестве формального работодателя. Таким образом, все выглядит так, что сотрудник выполняет три условия пункта 2 Статьи 15, чтобы претендовать на освобождение от уплаты налогов в государстве, где будет осуществляться трудовая деятельность. Комментарий к Статье 15 включает инструкции о том, как можно решить эту проблему с учетом того, что способы оспаривания таких схем предлагаются внутренними нормами по борьбе со злоупотреблениями и правовыми доктринами, а также правильным построением договора.

Артисты и спортсмены

82. Целый ряд прежних налоговых договоров не содержал пункт 2 Статьи 17 (Артисты и спортсмены), который регулирует использование так называемых «звездных» компаний. Во избежание возможного применения положений на основе пункта 1 этой статьи у резидентов стран, которые заключили такие договоры, может возникнуть соблазн организовать выплату дохода, полученного от их деятельности в качестве артистов или спортсменов, или его части в пользу созданной для этой цели компании.

83. Как указано в Комментарии к Статье 17, которая воспроизводит пункт 11 Комментария ОЭСР по этой статье, таким схемам можно противостоять с помощью положений внутреннего законодательства, которые относят такие доходы в пользу самих артистов и спортсменов:

[...] 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 [...].

84. Пункт 11.2 Комментария ОЭСР, который был добавлен в 2003 году, уточняет, что государство может также опираться на свои общие нормы по борьбе против злоупотреблений и правовые доктрины для противодействия неправомерным схемам с участием «звездных» компаний:

11.2. В качестве общего правила следует отметить, что, несмотря на Статью 17, Конвенция не препятствует применению имеющихся во внутреннем законодательстве общих норм по борьбе с уклонением от налогов государства источника, что позволяет этому государству облагать налогами либо профессионального представителя исполнительского искусства/спортсмена, либо «звездную» компанию в неправомерных случаях, как это признается в пункте 24 Комментария к Статье 1.

85. Наконец, что касается нормы по борьбе со злоупотреблениями, которая содержится в пункте 2 Статьи 17, налоговым органам следует принимать во внимание, что это правило применяется вне зависимости

от того, является ли «звездная» компания резидентом той же страны, резидентом которой является артист или спортсмен. Это разъяснение было также добавлено в Комментарий ОЭСР в 2003 году:

11.1. Применение пункта 2 не ограничивается ситуациями, когда и профессиональный представитель исполнительского искусства, и спортсмен, и другое лицо, в пользу которого начисляется доход, например «звездная» компании, являются резидентами одного и того же Договаривающегося государства. Этот пункт позволяет государству, в котором осуществляется деятельность артиста или спортсмена, облагать налогом доходы, полученные от этих видов деятельности и начисленные в пользу другого лица независимо от других положений Конвенции, которые могут применяться на иных основаниях. Таким образом, несмотря на положения Статьи 7, данный пункт позволяет этому государству облагать налогом доходы, полученные «звездной» компанией — резидентом другого Договаривающегося государства даже в тех случаях, когда артист или спортсмен не являются резидентами этого другого государства. И наоборот, если доход артиста — резидента одного из Договаривающихся государств начисляется в пользу некоего лица, например «звездной» компании, которая является резидентом какого-либо третьего государства, с которым государство источника не имеет налоговой конвенции, ничто не мешает этому Договаривающемуся государству обложить налогом это лицо в соответствии со своим внутренним правом.

Сделки, меняющие классификацию дохода, заложенную в договоре

86. Статьи 6–21 распределяют налоговые права по-разному, в зависимости от характера дохода. Классификация определенной статьи доходов для целей настоящих правил базируется на сочетании содержащихся в договорах определений и норм внутреннего законодательства. Поскольку содержание контрактов, на которых, как правило, базируются классификации для целей внутреннего законодательства и положений налогового договора, определяют налогоплательщики, они могут в некоторых случаях, пытаться влиять на эту классификацию, чтобы получить непредназначенные для них льготы договора.

87. В нижеследующих пунктах приводятся некоторые примеры схем, направленных на изменение заложенной в договор классификации доходов. В зависимости от обстоятельств таким схемам можно противостоять с помощью специальных внутренних или договорных норм по борьбе со злоупотреблениями или с помощью общих норм по борьбе со злоупотреблениями или правовыми доктринами. Тем не менее часто

возникает проблема практического характера в том плане, что в некоторых из этих случаев возникают трудности в выявлении и установлении связи между различными сделками, которые заключаются с целью изменения такой договорной классификации.

i) Преобразование дивидендов в проценты

88. Преобразование дивидендов в проценты приносит выгоды в рамках договора, предусматривающего налогообложение у источника выплат дивидендов, но не процентов. Предположим, что X — резидент государства R является собственником всех акций компании A, которая является резидентом государства S. Планируя выплату важных дивидендов, X организует создание холдинговой компании B, которая также является резидентом государства S, X является единственным акционером компании B. Затем X продает акции компании A компании B в обмен на процентные векселя (государства R и S разрешают такое преобразование без уплаты налогов). Выплата процентов от компании B в пользу X станет возможным путем выплаты дивидендов компании A в пользу компании B, которая избежит выплаты налога в государстве S в рамках режима освобождения от налога долевого участия, или аналогичного режима, или в связи с вычетом из налогооблагаемой базы процентных платежей по выданным X векселям. Таким образом, X косвенно получит дивиденды, выплаченные компанией A в виде процентных платежей по векселям, выпущенным компанией B, и уклонится от выплаты налога у источника в государстве S.

ii) Распределение стоимости в рамках смешанного контракта

89. Смешанный договор охватывает различные виды вознаграждения, такие как поставка товаров, услуг, ноу-хау и лицензирование нематериальных активов. В результате возникают различные виды доходов для целей налогового договора. Во многих случаях покупатель остается безучастен к распределению определяющей цену стоимости между различными видами вознаграждения, и поэтому поставщик может в соответствующем контракте отнести несоразмерно большую долю стоимости на те виды доходов, которые освобождаются от налогов в государстве источника. Например, договор о франшизе может включать передачу товаров для продажи, оказание различных услуг, предоставление ноу-хау и роялти за использование интеллектуальной собственности (например, товарных знаков и фирменных наименований). В том случае, если не являющийся резидентом франшизодатель не имеет постоянного представительства в государстве постоянного местонахождения держателя франшизы, Статья 7 не позволяет этому государству облагать налогом ту коммерческую прибыль, которая относится к обеспечению товарно-материальных запасов

и услуг, но, при этом, Статья 12 позволит налогообложение роялти и платежей, связанных с ноу-хау. Поскольку для держателя франшизы все эти платежи, как правило, подлежат вычету из налогооблагаемой базы, для него нет никакой разницы в том, как распределяется общая стоимость. Именно поэтому контракт может быть составлен таким образом, чтобы увеличить стоимость предоставления товаров и услуг и снизить роялти и цены за предоставление ноу-хау.

90. Поскольку стороны контракта являются независимыми лицами, то внутреннее законодательство в области трансфертного ценообразования и Статья 9 Конвенции, как правило, на такие операции не распространяются. Развивающиеся страны могут быть особенно уязвимы для таких операций вследствие постепенного сокращения таможенных пошлин, которые, как правило, снижают привлекательность отнесения стоимости на передачу товаров, при этом определение надлежащей категории вознаграждения за нематериальные активы часто является трудной задачей даже для работающих в условиях сложных налоговых режимов налоговых администраций.

iii) Преобразование роялти в прирост капитала

91. Нерезидент, который владеет авторскими правами на некое литературное произведение, желает предоставить резиденту государства S право на перевод и публикацию данного произведения в этом государстве с вознаграждением в виде выплаты роялти на основе объемов продаж переведенного произведения. Вместо предоставления лицензии резиденту упомянутый нерезидент заключает соглашение «купли-продажи», согласно которому все права, связанные с переведенной версией данного произведения в государстве S, отчуждаются нерезидентом и приобретаются резидентом. Вознаграждением за такую «продажу» являются проценты от общего объема продаж переведенного произведения. Этот контракт также предусматривает, что нерезидент будет иметь возможность выкупить назад эти права по истечении пяти лет.

92. Некоторые страны внесли изменения в определение термина «роялти» для борьбы именно с такими случаями. Например, в подпункте *a* пункта 3 Статьи 12 договора между Соединенными Штатами и Индией оговорено, что

Термин «роялти», используемый в настоящей статье, означает: *a*) платежи любого вида, полученные в качестве вознаграждения за использование или за предоставление права на использование авторских прав [...], включая доходы от отчуждения любого такого права или собственности, которые обусловлены их производительностью, использованием или распоряжением ими [...].

iv) Использование сделок с вторичными ценными бумагами

93. Операции с вторичными ценными бумагами могут позволить налогоплательщикам получить экономический эффект от определенных финансовых операций, осуществляемых в различных правовых формах. Например, в зависимости от положений налогового договора и внутреннего законодательства каждой страны налогоплательщик может получить такие льготы, как отсутствие или снижение налогообложения у источника, когда фактически он находится в таком же экономическом положении, как иностранный инвестор, вкладывающий средства в акции местной компании. Предположим, например, что компания X — резидент государства A желает сделать крупные портфельные инвестиции в акции компании — резидента государства B, в то время как компания Y — резидент государства B — желает приобрести государственные облигации государства A. Во избежание осуществления международных платежей дивидендов и процентов, которые повлекли бы за собой удержание налогов, компания X может вместо этого приобрести облигации, выпущенные в своей стране, а компания Y может приобрести акции той компании — резидента своей страны, которые желает приобрести компания X. Компании X и Y заключают соглашение о свопе, в рамках которого они договариваются производить обмен взаимными платежами, исходя из разницы между денежными потоками получаемых ими ежегодно дивидендов и процентов; они также планируют в будущем заключить контракты на покупку акций и облигаций друг друга в какой-то момент в будущем. Посредством этих сделок налогоплательщики как бы «зеркально» отразили экономическое положение пересекающих национальные границы инвестиций в акциях и облигациях, не вызывая обязательств по уплате удерживаемых налогов (за исключением тех случаев, когда обмен платежами (своп), который представляет собой только разницу между денежными потоками дивидендов и процентов, подлежит обложению такими налогами в соответствии со Статьей 21 и внутренним законодательством каждой страны).

Сделки, имеющие своей целью превышение пороговых уровней, оговоренных в налоговых договорах

94. В положениях налогового договора иногда используются пороговые уровни для определения прав на налогообложение той или иной страны. Одним из примеров является нижний предел налога у источника на дивиденды, указанный в подпункте a пункта 2 Статьи 10, который применяется только в том случае, если собственником-бенефициаром дивидендов является компания, которой прямо принадлежит не менее 10 процентов капитала компании.

95. Налогоплательщики могут заключать соглашения с целью получения выгод от таких положений в непреднамеренных случаях. Например,

акционер-нерезидент, который владеет менее чем 10 процентами капитала компании-резидента, может в рамках процедуры выплаты дивидендов организовать временную передачу своих акций компании-резиденту или компании-нерезиденту, у которой дивиденды будут освобождены от налогов или обложены по более низкой ставке. Такая передача может быть структурирована таким образом, что стоимость ожидаемых дивидендов будет преобразована в прирост капитала, освобождаемый от налогообложения в государстве источника. Как отмечается в Комментарий к Статье 10, которая воспроизводит пункт 17 Комментария ОЭСР к этой статье:

Снижение, предусмотренное в подпункте *a* пункта 2, не должно предоставляться в случаях злоупотребления данным положением, например, когда компания, имеющая менее 25 процентов, незадолго до выплаты дивидендов увеличила свой пакет прежде всего с целью обеспечения льгот по указанному выше положению или когда квалифицированный пакет составляет 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.

Ниже приводятся другие примеры схем, направленных на обход различных пороговых уровней, содержащихся в Конвенции.

Ограничение сроков для некоторых постоянных представительств

96. Пункт 3 Статьи 5 Конвенции содержит правило, согласно которому при определенных обстоятельствах предоставление услуг со стороны иностранного предприятия в течение определенного периода в рамках одного проекта или смежных проектов считается постоянным представительством. У налогоплательщика может возникнуть соблазн обойти применение этого положения путем разделения одного проекта между ассоциированными предприятиями или путем деления одного контракта на несколько отдельных контрактов, чтобы иметь основание утверждать, что эти контракты охватывают различные проекты. Разъяснения по таким схемам даются в пунктах 11 и 12 Комментария к Статье 5.

Пороговые уровни для налогообложения у источника прироста капитала по акциям

97. Пункт 4 Статьи 13 разрешает Договаривающемуся государству облагать налогом прирост капитала по акциям компаний (или на долевое

участие в определенных других структурах), имущество которых состоит главным образом из недвижимости, находящейся в этом государстве. Для целей этого положения имущество такого юридического лица считается состоящим в основном из недвижимого имущества, находящегося в государстве, если стоимость такого недвижимого имущества превышает 50 процентов от стоимости всех активов юридического лица.

98. В рамках процедуры отчуждения акций или долей в юридическом лице можно пытаться обойти это положение путем разбавления процентной доли от стоимости этого юридического лица, которая относится к недвижимому имуществу, находящемуся на территории данного государства. Применительно к компании это можно сделать путем вливания в компанию значительных сумм наличности в обмен на облигации или привилегированные акции, условия которых будут предусматривать, что такие облигации или акции будут погашены вскоре после отчуждения акций или долей.

99. В случае если согласно установленным фактам активы были переданы юридическому лицу с целью избежать применения пункта 4 Статьи 13 в отношении планируемого отчуждения акций или долей в этом юридическом лице, вполне можно применять действующие в этой стране общие нормы по борьбе со злоупотреблениями и правовые доктрины. Некоторые страны, однако, могут в явной форме указать в своих договорах о применении в этих обстоятельствах пункта 4. Это можно сделать путем добавления к Статье 13 следующего положения:

Для целей пункта 4 при определении совокупной стоимости всех активов, принадлежащих компании, товариществу, трасту или имущественному фонду, активы, которые были переданы этому юридическому лицу в первую очередь для того, чтобы избежать применения данного пункта, не должны приниматься во внимание.

3. *Важное значение надлежащих механизмов применения и толкования налоговых договоров*

100. Комитет признает ту роль, которую могут сыграть надлежащие административные процедуры в сведении к минимуму риска неправомерного использования налоговых договоров. Многие существенные положения налоговых договоров должны быть подкреплены надлежащими административными процедурами в соответствии с процедурными аспектами внутреннего налогового законодательства. Развивающиеся страны могут рассмотреть вопрос о разработке своих процессуальных положений касательно применения договоров, перенимая опыт стран, обладающих успешным опытом применения договоров.

101. Комитет также признает важность надлежащего механизма толкования налогового договора. Во многих странах существует длительная история независимого судебного толкования налоговых договоров, что обеспечивает директивное руководство для налоговых органов. Страны, которые имеют слабые судебные системы, или те страны, где судебная система не имеет достаточного опыта толкования налоговых договоров, могут рассмотреть альтернативные механизмы обеспечения правильного, гибкого и ответственного толкования налоговых договоров.

102. Несмотря на важную роль норм по борьбе со злоупотреблениями для предотвращения ненадлежащего использования договоров, применение некоторых таких норм по борьбе со злоупотреблениями может быть достаточно сложной задачей для налоговых органов, особенно в развивающихся странах. Например, в то время как эффективное использование внутренних правил трансфертного ценообразования может помочь некоторым странам в решении проблемы ненадлежащего применения положений международных договоров, те страны, которые обладают ограниченным опытом в области трансфертного ценообразования, могут оказаться в невыгодном положении. Кроме того, страны, имеющие недостаточный опыт борьбы с ненадлежащим использованием договоров, испытывают неуверенность по поводу того, как применить общие нормы по борьбе со злоупотреблениями, особенно если необходимо проведение испытания на соответствие цели. Это увеличивает потребность в соответствующих механизмах для обеспечения правильной интерпретации налоговых договоров.

103. Развивающиеся страны могут также неохотно вводить или применять общие нормы по борьбе со злоупотреблениями, если они считают, что эти правила обусловят недопустимо высокий уровень неопределенности, который может помешать иностранным инвестициям на их территории. Хотя система таких норм, позволяющая налогоплательщикам быстро узнать, будут ли применяться нормы по борьбе со злоупотреблениями к потенциальным сделкам, может помочь уменьшить эту озабоченность, важно, чтобы такая система гарантировала конфиденциальность сделок и, в то же время, избегала произвольного толкования (которое в некоторых странах может нести в себе коррупционные риски). Очевидно, что сильная независимая судебная система поможет обеспечить налогоплательщиков гарантиями объективного применения норм по борьбе со злоупотреблениями. Точно так же эффективное применение процедуры взаимного согласования обеспечит урегулирование споров в отношении применения норм, регулирующих борьбу со злоупотреблениями, в соответствии с международно признанными принципами в целях сохранения целостности налоговых договоров.

Статья 2

ОХВАТЫВАЕМЫЕ НАЛОГИ

А. ОБЩИЕ СООБРАЖЕНИЯ

1. В Статье 2 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводится Статья 2 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 Комментарий к Статье 2 Типовой конвенции ОЭСР, это необходимо для того, чтобы:

1. [...] 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.

В. 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 налоги 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, отличаются в разных странах, и этот вопрос следует учитывать в ходе двусторонних переговоров. В соответствии с пунктом 3 Комментария к Статье 2 Типовой конвенции ОЭСР к налогам на полную сумму оплаты труда 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 Комментарие ОЭСР далее отмечается:

4. 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.

5. 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 трудно 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 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 конвен-

ции 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. Применяется комментарий к пункту 4 Статьи 2 Типовой конвенции ОЭСР:

7. Поскольку перечень налогов в пункте 3 носит чисто декларативный характер, этот пункт предусматривает, что Конвенция применяется также к любым идентичным или в значительной степени аналогичным налогам, введенным в Договариваемом государстве после даты подписания Конвенции в дополнение к существующим в этом государстве налогам или вместо них.

8. Каждое государство обязуется уведомить другое государство о любых существенных изменениях, внесенных в его налоговое законодательство, сообщая ему, например, сведения о новых или измененных налогах. Странам-членам рекомендуется сообщать также и о других важных событиях, например таких, как новые правила или судебные решения; многие страны уже следуют этой практике. Договаривающиеся государства могут также без ограничений распространять требование об уведомлении на любые значительные изменения в других законах, которые оказывают влияние на их обязательства по конвенции. Желаящие принять такие меры Договаривающиеся государства могут заменить последнее предложение пункта на следующую формулировку:

Компетентные органы Договаривающихся государств уведомляют друг друга о любых существенных изменениях, внесенных в их налоговое законодательство или другие законы, оказывающие влияние на их обязательства по Конвенции.

Комментарий к главе II

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Статья 3

ОБЩИЕ ОПРЕДЕЛЕНИЯ

A. ОБЩИЕ СООБРАЖЕНИЯ

1. Статья 3 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций идентична Статье 3 Типовой конвенции ОЭСР за исключением того, что в Статье 3 Типовой конвенции ОЭСР приводятся определения терминов «предприятие» и «предпринимательская деятельность» в подпунктах с и h пункта 1, а в Статье 3 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций они не содержатся. Это объясняется тем, что из Типовой конвенции ОЭСР удалена Статья 14 (Услуги независимых подрядчиков), а в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций она по-прежнему сохраняется.

2. 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.

3. 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.

В. КОММЕНТАРИЙ К ПУНКТАМ СТАТЬИ 3

Пункт 1

a) Термин «лицо»

4. 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 пункту 2 Статьи 3 Типовой конвенции ОЭСР этот термин включает также «любое образование, которое, хотя и не инкорпорируется, считается для налоговых целей юридическим лицом. Таким образом, например, фонд (*foundation, Stiftung*) может подпадать под значение термина «лицо». Партнерства будут также считаться «лицами» либо потому, что они подпадают под определение «компания», или в другом случае потому, что они являются другими совокупностями лиц».

b) Термин «компания»

5. 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»

6. 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»

7. 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 8 (вариант А) (соответствующем пункту 1 Статьи 8 Типовой конвенции ОЭСР) и в пункте 1 Статьи 8 (вариант В), а также в первом предложении пункта 2 Статьи 8 (при условии в данном последнем случае, что соответствующая деятельность по перевозкам

является 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”».

8. Как отмечается и 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»

9. 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 ввод в действие конвенции 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»

10. Первоначально определение термина «гражданин» было включено в пункт 2 Статьи 24, касающейся понятия «недискриминация». 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 сослаться на смысл, в котором этот термин обычно используется, и на нормы каждого государства о приобретении или утрате гражданства.

11. 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.

12. 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

13. 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:

13.1. [...] 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 преобладаю-

щую 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.

В случае возникновения конфликта между законодательством, действующим на момент подписания Конвенции, и законодательством, действующим на момент применения Конвенции, преобладающую силу имеет последнее законодательство.

14. В Комментариях ОЭСР говорится:

12. 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.

13. 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.

Статья 4

РЕЗИДЕНТ

А. 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 пункт 1 в перечень критериев для налогообложения в качестве резидента был добавлен еще один крите-

рий — «место регистрации». В соответствии с Комментарием к Статье 4 Типовой конвенции ОЭСР:

1. Понятие «резидент одного из Договаривающихся государств» имеет различные функции и считается важным в трех случаях:

- a) при определении личной 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.

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 Комментариях ОЭСР дается следующее пояснение:

3. 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.

4. Сами конвенции об избежании двойного налогообложения при определении условий, при которых то или иное лицо для налоговых целей считается «резидентом» и, соответственно, несет пол-

ную 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.

5. 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.

В. КОММЕНТАРИЙ К ПУНКТАМ СТАТЬИ 4

Пункт 1

3. Прежняя Группа экспертов 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 термин [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 Типовую 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 Комментариях ОЭСР отмечается:

8.1. В соответствии с положениями второго предложения пункта 1, однако, 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.

8.2. В соответствии с формулировкой и духом второго предложения 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. Оно также исключает компании и другие лица, не несущие полных налоговых обязательств в Договариваемом государстве, поскольку эти лица, хотя и являются резидентами этого государства по его налоговому законодательству, считаются резидентами другого государства в соответствии с договором между этими двумя государствами. Исключение некоторых компаний из определения, разумеется, не может помешать Договариваемым государствам обмениваться информацией об их деятельности (см. пункт 2 Комментария ОЭСР к Статье 26). В сущности государства могут признать целесообразным развивать добровольный обмен информацией о компаниях, стремящихся получить договорные льготы.

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: domicilio, 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)»²³.

²³ Пункт 8 Комментария ОЭСР к Статье 4.

6. В Комментариях ОЭСР отмечается:

8.4. По общему пониманию большинства стран-членов, для целей Конвенции правительство каждого государства, а также его любое административно-территориальное образование или местный орган власти являются 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.

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

8.6. Пункт 1 относится к лицам, которые «несут ответственность по уплате налогов» в Договариваемом государстве в соответствии с его законами в силу различных критериев. Во многих государствах лицо считается несущим полную налоговую ответственность, даже если Договаривающееся государство фактически не вводит тот или иной налог. Например, пенсионные фонды, благотворительные и другие организации могут быть освобождены от налогов, но они освобождаются только в том случае, если они отвечают всем требованиям для освобождения, оговоренным в налоговом законодательстве. Таким образом, они подпадают под действие налогового законодательства Договаривающегося государства. Кроме того, если они не соответствуют оговоренным стандартам, они также обязаны платить налоги. Большинство государств рассматривают таких лиц в качестве резидентов для целей Конвенции (см., например, пункт 1 Статьи 10 и пункт 5 Статьи 11).

8.7. В некоторых государствах, однако, эти лица не считаются несущими налоговую ответственность, если они освобождаются от налогообложения в соответствии с внутренним налоговым законодательством. Эти государства могут не рассматривать таких лиц в качестве резидентов для целей Конвенции, если эти субъекты прямо попадают в сферу охвата Конвенции. Договаривающиеся государства, принимая эту точку зрения, могут урегулировать этот вопрос в рамках двусторонних переговоров.

8.8. Если государство игнорирует партнерства для целей налогообложения и рассматривает их, как финансово прозрачные организации, облагая налогами долю партнеров в доходах партнерства, то партнерство само по себе не несет налоговой ответственности и, следовательно, не может считаться резидентом этого государства. В таком случае поскольку в соответствии с национальным законодательством этого государства доход партнерства «проходит через него» непосредственно к партнерам, то именно партнеры являются лицами, несущими ответственность по уплате налога на эти доходы, и, следовательно, являются надлежащими

лицами для получения льгот по конвенциям, заключенным теми государствами, резидентами которых они являются. Этот последний упомянутый результат достигается даже в том случае, если в соответствии с внутренним законодательством государства источника доход относится на партнерство, которое рассматривается как отдельный субъект налогообложения. Для государств, которые не согласились с таким толкованием этой статьи, существует возможность достигнуть этого результата с помощью специального положения, которое позволило бы избежать потенциального двойного налогообложения, когда в отношении доходов партнерства в двух государствах применяется разный режим.

Некоторые члены Комитета экспертов не согласились с включенным в пункт 8.8 приведенной выше выдержки из Комментария ОЭСР предложением о том, что партнеры финансово прозрачных партнерств могут требовать применения положений Конвенции. Они высказали мнение, что потребуются специальные правила в Конвенции для обеспечения такого результата.

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 Комментарие ОЭСР говорится:

9. Этот пункт касается того случая, когда в соответствии с пунктом 1 физическое лицо является резидентом обоих Договаривающихся государств.

10. 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. Например, 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.

11. 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.

12. 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.

13. 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.).

14. 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.

15. 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 подтверждения того, что это лицо сохранило свой центр жизненно важных интересов в первом государстве.

16. 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.

17. 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.

18. 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.

19. 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 из двух государств обычным, а также выявить интервалы между таким пребыванием.

20. Если в обеих ситуациях, упомянутых в подпункте *b*, физическое лицо имеет место обычного проживания в обоих Договаривающихся 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 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 пункте 21 Комментария ОЭСР отмечается, что «на практике редко бывает так, чтобы компания и пр. 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 пр. также нужно предусмотреть специальные нормы о предпочтении». В соответствии с пунктом 22 Комментария 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 пр.» 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 Комментарий ОЭСР далее говорится:

23. 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 домицилию владельца предприятия».

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

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 компаний; место, играющее ведущую роль в руководстве компанией с экономической и функциональной точек зрения; и место, где хранятся наиболее важные бухгалтерские книги. В этой связи Комментарий ОЭСР касается некоторых соответствующих страновых процедур:

24.1. Некоторые страны, однако, считают, что случаи двойного постоянного местонахождения лиц, не являющихся физическими лицами, относительно редки и должны рассматриваться в каждом конкретном случае на индивидуальной основе. Некоторые страны также считают, что такой подход к каждому конкретному случаю является наилучшим способом решения проблем, связанных с определением места эффективного управления действиями юри-

дического лица, которые могут возникнуть в результате использования новых коммуникационных технологий. Эти страны имеют право оставить вопрос о постоянном местонахождении этих лиц на решение компетентных органов, что можно сделать путем замены указанного пункта следующим положением:

3. Если на основании положений пункта 1 какое-либо лицо, кроме физического лица, является резидентом обоих Договаривающихся государств, то компетентные органы Договаривающихся государств должны принять меры к тому, чтобы определить по взаимному согласованию то Договаривающееся государство, резидентом которого это лицо считается для целей Конвенции, принимая во внимание местонахождение его фактического руководящего органа, место его регистрации или учреждения иным образом и любые другие соответствующие факторы. При отсутствии такого согласования такое лицо не имеет права на любые налоговые льготы или освобождение от налога, предусмотренные настоящей Конвенцией, за исключением случаев и в порядке, которые могут быть согласованы компетентными органами Договаривающихся государств.

Ожидается, что компетентные органы, применяя такое положение для определения резидентности юридического лица для целей Конвенции, должны принять во внимание различные факторы, такие как: место обычного проведения заседаний совета директоров или равнозначного органа; место обычного осуществления деятельности главным исполнительным директором и другими руководителями; место нахождения руководства текущими операциями юридического лица; место нахождения штаб-квартиры юридического лица; законами какой страны регулируется правовой статус юридического лица; место хранения бухгалтерской отчетности; несет ли установление для целей Конвенции того факта, что юридическое лицо является резидентом одного из Договаривающихся государств, но не другого, риск ненадлежащего использования положений Конвенции и т. д. Страны, которые считают, что компетентным органам следует предоставить право усмотрения в принятии решений по таким случаям двойной резидентности без указания тех факторов, которые должны использоваться для этой цели, могут рассмотреть возможность внесения дополнения в это положение со ссылкой на те или иные факторы, которые они считают актуальными. Кроме того, поскольку применение данного положения, как правило, запрашивается заинтересованным юридическим лицом посредством механизма, предусмотренного в пункте 1 Статьи 25, такой запрос должен подаваться в течение

трех лет с момента первого уведомления данного юридического лица о том, что его налогообложение не соответствует положениям Конвенции, поскольку это лицо считается резидентом обоих Договаривающихся государств. Поскольку факты, на которых будет основываться такое решение, могут меняться с течением времени, компетентные органы, принимающие решения в соответствии с данным положением, должны уточнить, какой период времени покрывается этим решением.

11. В том что касается двустороннего договора между государством А и государством В, может возникнуть конкретный вопрос о компании, которая на основании пункта 1 Статьи 4 является резидентом государства А и получает, допустим, доход с процентов не прямо, а через постоянное представительство, которое она имеет в третьей стране — государстве С. В случае применения Типовой конвенции такая компания может претендовать на льготные условия, например взимание налога на проценты по договору между государством А и государством В применительно к процентам, которые выплачиваются ее постоянному представительству в государстве С. Это один из примеров того, что известно как «трехстороннее дело». Выражается определенное опасение по поводу того, что договоры открывают возможность для злоупотреблений как в приведенном примере, когда государство С является налоговым убежищем, а государство А освобождает от налога прибыль постоянных представительств предприятий, являющихся его резидентами. Эта ситуация подробно рассматривается в исследовании ОЭСР по данному вопросу²⁴. Государства, желающие защитить себя от возможного злоупотребления, могут воспользоваться предложенными в нем возможными решениями путем принятия дополнительных договорных положений.

Статья 5

Постоянное представительство

А. ОБЩИЕ СООБРАЖЕНИЯ

1. Статья 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций построена на базе Статьи 5 Типовой конвенции ОЭСР, но при этом имеет несколько существенных отличий. По сути, главные из них заключаются в том, что в соответствии с Типовой конвенцией Организации Объединенных Наций:

²⁴ Воспроизводится в томе II полной версии Типовой конвенции ОЭСР на стр. R(11)-1.

- предусмотрен шестимесячный временной критерий для того, чтобы строительная площадка или строительный объект считались постоянным представительством, а не двенадцатимесячный критерий, как в Типовой конвенции ОЭСР, и четко указывается, что этот термин включает также сборочные объекты и надзорную деятельность, связанную со строительными площадками, строительными, монтажными или сборочными объектами (пункт 3 а);
- оказание услуг предприятием с помощью сотрудников или прочего персонала приводит к возникновению постоянного представительства в тех случаях, когда деятельность такого характера осуществляется в совокупности более 183 дней за любой двенадцатимесячный период, начинающийся или заканчивающийся в соответствующем финансовом году (пункт 3 b);
- Статья 14 (Услуги независимых подрядчиков) была сохранена, тогда как из Типовой конвенции ОЭСР Статья 14 была исключена, и ситуации, которые ранее регулировались в соответствии с критерием «постоянной базы» в этой статье, теперь регулируются Статьей 5. Как будет отмечено ниже (в пункте 15.1 и далее), хотя в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций была сохранена Статья 14, в настоящем Комментарии приводятся рекомендации для стран, не желающих включать такую статью в свои двусторонние налоговые договоры;
- в перечне объектов, которые, как считается, не являются постоянным представительством (этот перечень нередко называют перечнем видов «подготовительной и вспомогательной деятельности»), отсутствует «доставка товаров», а в Типовой конвенции ОЭСР этот вид деятельности включен в указанный перечень. Поэтому согласно Типовой конвенции Организации Объединенных Наций доставка товаров может привести к возникновению постоянного представительства, а в соответствии с Типовой конвенции ОЭСР — нет;
- действия «работающего по найму агента» могут приравниваться к постоянному представительству, даже если он не имеет и обычно не исполняет полномочия по заключению договоров от имени предприятия, но обычно имеет запас изделий или товаров и осуществляет регулярные поставки из этого запаса (пункт 5 b);
- включает специальное положение, регулирующее случаи, когда постоянное представительство создается для ведения страховой деятельности; таким образом, в соответствии с принятым в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций подходом в этих случаях более вероятно существование постоянного представительства (пункт 6); и

- независимый агент, выступающий в личном качестве, обычно не создает постоянного представительства для предприятия, использующего услуги такого агента, поскольку этот агент фактически занимается собственной предпринимательской деятельностью, оказывая услуги. В Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, как и в Типовой конвенции ОЭСР, указывается, что если деятельность такого агента полностью или почти полностью осуществляется от имени конкретного клиента и если его отношения с этим клиентом отличаются от отношений между независимыми предприятиями, то он не будет считаться обладающим необходимой независимостью (пункт 7).

Подробнее эти отличия рассматриваются ниже.

2. Понятие «постоянное представительство» применяют в двусторонних налоговых договорах для определения права государства облагать налогом прибыль предприятия в другом государстве. В частности, прибыль предприятия одного из государств подлежит налогообложению в другом государстве лишь в том случае, если это предприятие имеет в последнем постоянное представительство, и лишь в той мере, в какой эта прибыль относится к данному постоянному представительству. Понятие постоянного представительства фигурирует и в более ранних типовых конвенциях, включая разработанные типовые конвенции Лиги Наций 1928 года. В Типовой конвенции Организации Объединенных Наций это понятие вновь подтверждается.

В. 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, механизмы или оборудование;
- 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.

В Комментарии ОЭСР далее отмечается:

3. 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 уверенностью 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 (см. комментарий к пункту 4).

4. 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 означать партию товара на рынке или какую-либо постоянно используемую площадь на таможенном 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.

4.1. Как отмечалось выше, сам факт того, что предприятие имеет в своем распоряжении определенные площади, которые используют-

ся для осуществления предпринимательской деятельности, достаточен для того, чтобы считать эти площади местом осуществления предпринимательской деятельности. Таким образом, никакого формального юридического права на использование этого места не требуется. Так, например, постоянное представительство может существовать в случае, когда предприятие незаконно занимает определенное помещение, из которого осуществляет свою предпринимательскую деятельность.

4.2. Хотя для того, чтобы конкретное место являлось постоянным представительством, никакого формального юридического права на его использование не требуется, одно лишь присутствие предприятия в определенной точке отнюдь не обязательно означает, что данная точка находится в распоряжении этого предприятия. Для иллюстрации этих принципов можно привести следующие примеры ситуации, когда представители одного предприятия присутствуют на территории другого предприятия. Первый пример — это пример торговца, регулярно посещающего крупного клиента для приема заказов и при этом встречающегося с директором по закупкам в его кабинете. В этом случае помещение клиента не находится в распоряжении предприятия, на котором работает этот торговец, и поэтому не является постоянным местом осуществления предпринимательской деятельности, через которую это предприятие осуществляет свою предпринимательскую деятельность (однако в зависимости от обстоятельств согласно пункту 5 может презюмироваться наличие постоянного представительства).

4.3. Второй пример — это пример работника компании, которому разрешается в течение длительного времени пользоваться кабинетом в головном офисе другой компании (например, недавно приобретенного филиала) для обеспечения выполнения последней компанией своих обязательств по контрактам, заключенным с первой компанией. В этом случае данный работник осуществляет деятельность, связанную с предпринимательской деятельностью первой компании, и имеющийся в его распоряжении кабинет в головном офисе другой компании будет представлять собой постоянное представительство его нанимателя, при условии, что данный кабинет будет находиться в его распоряжении в течение достаточно долгого времени, с тем чтобы считаться «постоянным местом осуществления предпринимательской деятельности» (см. пункты 6–6.3), и что осуществляемая в этом кабинете деятельность не ограничивается видами деятельности, перечисленными в пункте 4 статьи.

4.4. Третий пример — это пример предприятия-грузоперевозчика, которое в течение ряда лет ежедневно использует погрузочную

площадку на складе покупателя для доставки товаров, приобретенных этим покупателем. В этом случае присутствие предприятия-грузоперевозчика на погрузочной площадке будет носить настолько ограниченный характер, что это предприятие не может рассматривать указанную площадку как имеющуюся в его распоряжении, с тем чтобы эта площадка могла считаться постоянным представительством данного предприятия.

4.5. Четвертый пример — это пример маляра, который на протяжении двух лет по три дня в неделю работает в большом офисном здании своего главного клиента. В этом случае присутствие маляра в этом офисном здании, где он выполняет наиболее важные функции своей предпринимательской деятельности (то есть красит стены), является постоянным представительством этого маляра.

4.6. Слова «через которую» должны трактоваться широко как относящиеся к любой ситуации, когда предпринимательская деятельность осуществляется в конкретной точке, находящейся в распоряжении предприятия для этой цели. Так, например, будет считаться, что предприятие, занимающееся асфальтированием дороги, осуществляет свою предпринимательскую деятельность «через» точку, где осуществляется эта деятельность.

5. В соответствии с определением место осуществления предпринимательской деятельности должно быть «постоянным». Таким образом, обычно должна наличествовать связь между местом осуществления предпринимательской деятельности 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 осуществления предпринимательской деятельности, должно быть фактически прикреплено к месту, на котором оно находится. Достаточно того, что это оборудование постоянно находится на определенной площадке (но; см. пункт 20, ниже).

5.1. В тех случаях, когда характер предпринимательской деятельности, осуществляемой предприятием, требует частого перемещения этой предпринимательской деятельности между расположенными по соседству точками, могут возникать трудности с определением единого «места осуществления предпринимательской деятельности» (если предприятие осуществляет деятельность из двух мест и при этом выполняются остальные требования Статьи 5, то, разумеется, будет считаться, что предприятие имеет два постоянных представительства). Как признается в пунктах 18 и 20, ниже, обычно считается, что единое место осуществления предпринимательской

деятельности существует в случаях, когда с учетом характера предпринимательской деятельности можно рассматривать конкретный район, в пределах которого перемещается оказание деятельности, как составляющий коммерчески и географически единое целое в отношении этой предпринимательской деятельности.

5.2. Этот принцип можно продемонстрировать на следующих примерах. Очевидно, что рудник представляет собой единое место осуществления предпринимательской деятельности, даже несмотря на то, что предпринимательская деятельность может перемещаться с места на место в пределах рудника, который может быть очень большим, поскольку с точки зрения горнодобывающего предприятия рудник представляет собой единую географическую и коммерческую единицу. Точно так же «офисно-гостиничный комплекс», в котором консалтинговая фирма регулярно арендует различные служебные помещения, может считаться единым местом осуществления предпринимательской деятельности для этой фирмы, поскольку в данном случае здание представляет собой географическое целое, а гостиница — единое место осуществления предпринимательской деятельности для этой консалтинговой фирмы. По той же причине пешеходная улица, открытый рынок или ярмарка, в различных частях которых торговец регулярно устанавливает свою палатку, представляет для этого торговца единое место осуществления предпринимательской деятельности.

Далее в Комментариях ОЭСР приводится ряд примеров, касающихся оказания услуг. Цитируя следующие два пункта, Комитет отмечает, что в подпункте 3 *b* Статьи 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций содержится конкретное положение, регулирующее оказание услуг предприятием с помощью сотрудников или прочего персонала, нанятого для этой цели. Таким образом, на практике положения пунктов 5.3 и 5.4 Комментария к Типовой конвенции ОЭСР (а также других разделов Комментария ОЭСР к пункту 1 Статьи 5) могут иметь меньшее значение для Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, чем в их первоначальном контексте.

5.3. Напротив, в отсутствие коммерческого единства тот факт, что определенная деятельность может осуществляться в пределах ограниченного географического района, не должен давать оснований считать этот район единым местом осуществления предпринимательской деятельности. Например, когда маляр последовательно выполняет работу в рамках ряда не связанных между собой контрактов для нескольких не связанных между собой клиентов в крупном офисном здании, так что нельзя утверждать, что это единый проект перекраски здания, здание не должно считаться единым местом

осуществления предпринимательской деятельности для целей указанной деятельности. Однако в случае маляра, который, работая на условиях единого контракта, выполняет работу во всем здании для единого клиента, эта деятельность представляет для указанного маляра единый проект, и в этом случае здание в целом может рассматриваться как единое место осуществления предпринимательской деятельности для целей указанной деятельности, поскольку в данном случае оно будет представлять коммерчески и географически единое целое.

5.4. И наоборот, район, в котором осуществляется деятельность в рамках единого проекта, составляющая с коммерческой точки зрения единое целое, может не обладать необходимым географическим единством, позволяющим считать этот район единым местом осуществления предпринимательской деятельности. Например, когда консультант работает в различных отделениях в разных точках в рамках единого проекта подготовки сотрудников банка, каждое такое отделение следует рассматривать отдельно. Однако, если консультант переходит из одного кабинета в другой в пределах одного и того же отделения, он должен считаться остающимся в том же месте осуществления предпринимательской деятельности. Место расположения одного отделения обладает географическим единством, которое отсутствует, когда консультант перемещается между отделениями, расположенными в разных точках.

Далее в Комментариях ОЭСР говорится:

6. Поскольку место осуществления предпринимательской деятельности должно быть постоянным, отсюда также следует, что постоянное представительство может считаться таковым лишь в том случае, если место осуществления предпринимательской деятельности обладает определенной степенью постоянства, то есть оно не имеет чисто временного характера. Однако место осуществления предпринимательской деятельности может считаться постоянным представительством даже в случае, если на практике оно существует лишь в течение весьма короткого периода времени в силу характера предпринимательской деятельности, которая будет осуществляться в течение этого короткого периода времени. Иногда трудно определить, действительно ли дело обстоит таким образом. Хотя практика стран-членов в отношении соответствующих временных требований не отличается последовательностью, опыт показывает, что обычно в ситуации, когда предпринимательская деятельность осуществляется в той или иной стране через место осуществления предпринимательской деятельности, существующее менее шести месяцев, такое место осуществления предпринимательской дея-

тельности не считается постоянным представительством (и наоборот, практика показывает, что во многих случаях, когда место осуществления предпринимательской деятельности существует более шести месяцев, такое место считается постоянным представительством). Одним из исключений является периодическая деятельность: в таких случаях каждый период времени, в течение которого используется данное место, необходимо рассматривать в сочетании с числом случаев, когда такое место используется (возможно, на протяжении ряда лет). Еще одно исключение делается в отношении случаев, когда та или иная деятельность представляет собой предпринимательскую деятельность, осуществляемую исключительно в этой стране; в этой ситуации период времени, в течение которого осуществляется эта предпринимательская деятельность, может быть коротким в силу характера такой деятельности, однако поскольку она полностью осуществляется в данной стране, ее связь с указанной страной сильнее. Для удобства администрирования страны, возможно, пожелают учесть эту практику при урегулировании разногласий в вопросе о том, является ли конкретное место осуществления предпринимательской деятельности, существующее на протяжении лишь короткого периода времени, постоянным представительством.

Комитет согласился с подходом, выбранным в пункте 6 Комментария ОЭСР, признав при этом, что подобные исключительные ситуации нечасто возникают на практике и что поэтому при применении положений пункта 6 в конкретной ситуации следует проявлять особое внимание. Далее в Комментариях ОЭСР говорится:

6.1. Как указывается в пунктах 11 и 19, временное прекращение операций нельзя считать закрытием постоянного представительства. Кроме того, как говорится в пункте 6, когда конкретное место осуществления предпринимательской деятельности используется в течение очень ограниченных периодов времени, однако такое использование происходит регулярно в течение длительного времени, такое место осуществления предпринимательской деятельности не должно рассматриваться как носящее чисто временный характер.

6.2. Кроме того, возможны случаи, когда конкретное место осуществления предпринимательской деятельности используется в течение очень коротких периодов времени рядом аналогичных предприятий, которыми руководит одно и то же лицо или связанные лица, в попытке создать впечатление, что данное место используется каждым конкретным предприятием исключительно в течение короткого периода времени. В таких случаях справедливы будут за-

мечания в пункте 18 относительно процедур, призванных обойти двенадцатимесячный период, предусмотренный в пункте 3.

6.3. Если место осуществления предпринимательской деятельности, которое с самого начала создавалось исключительно для использования в течение короткого периода времени, с тем чтобы оно не считалось постоянным представительством, продолжает функционировать в течение такого периода, который уже не позволяет считать его временным, то это место становится постоянным местом осуществления предпринимательской деятельности и, следовательно, ретроспективно — постоянным представительством. Место осуществления предпринимательской деятельности также может считаться постоянным представительством с момента своего возникновения, даже если в действительности такое место существовало лишь в течение весьма короткого периода времени из-за того, что вследствие особых обстоятельств (например, смерти налогоплательщика, отсутствия инвестиций) оно было досрочно ликвидировано.

7. Для того чтобы место осуществления предпринимательской деятельности представляло собой постоянное представительство, предприятие, которое его использует, должно полностью или частично осуществлять через него свою предпринимательскую деятельность. Как отмечалось в пункте 3, выше, деятельность не обязательно должна иметь производственный 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.

8. Если материальное имущество, такое как объекты, промышленное, торговое или научное (ПТН) оборудование и здания, или нематериальное имущество, такое как патенты, технологические процедуры и аналогичная собственность, сдаются в наем или в аренду третьим сторонам через постоянное место осуществления предпринимательской деятельности, содержащееся предприятием одного из Договаривающихся государств в другом государстве, то эта деятельность, как правило, приводит к тому, что место осуществления предпринимательской деятельности считается постоянным представительством. То же самое можно сказать и в отношении поступления капитала через постоянное место осуществления предпринимательской деятельности. Если предприятие одного из государств сдает в наем или в аренду объекты, промышленное, торговое или научное оборудование, здания или нематериальное имущество предприятию другого государства, не осуществляя такую деятельность по сдаче в наем или в аренду через постоянное

место осуществления предпринимательской деятельности в другом государстве, то сданные в аренду объекты, промышленное, торговое или научное оборудование, здания или нематериальное имущество как таковые не будут представлять собой постоянного представительства арендодателя при условии, что договор ограничивается 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 предоставляет персонал для эксплуатации оборудования при условии, что обязанности этого персонала ограничены исключительно эксплуатацией и обслуживанием промышленного, торгового или научного оборудования, находящегося под управлением, ответственностью или контролем арендатора. Если такой персонал имеет более широкий круг полномочий, например участвует 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 рамки 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 деятельностью, упомянутой в пункте 3, или имеет аналогичный с ней характер, то применяется [шести]месячный временной предел. Другие случаи следует определять по обстоятельствам.

10. 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, работающих по найму агентов). 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 осуществления предпринимательской деятельности [...]. 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 игровые и торговые автоматы и подобные механизмы, установленные предприятием одного государства 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.

11. Существование постоянного представительства начинается с того момента, когда оно приступает к осуществлению своей предпринимательской деятельности через постоянное место осуществления предпринимательской деятельности. Это происходит сразу, как только предприятие начинает заниматься по месту осуществления предпринимательской деятельности тем, ради чего такое место должно постоянно использоваться. Период времени, в течение которого предприятие создает это постоянное место осуществления предпринимательской деятельности, не должно приниматься в расчет при условии, что эта деятельность существенно отличается от деятельности, ради которой должно постоянно использоваться это место. Постоянное представительство перестает существовать с ликвидацией постоянного места осуществления предпринимательской деятельности 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 служить лишь для обслуживания этого предприятия, а не арендодателя; как правило, постоянное представительство арендодателя прекращает свое существование, кроме тех случаев, когда оно продолжает заниматься самостоятельной предпринимательской деятельностью через постоянное место осуществления предпринимательской деятельности.

Пункт 2

4. В пункте 2, в котором воспроизводится пункт 2 Статьи 5 Типовой конвенции ОЭСР, приводятся примеры мест, которые зачастую считаются постоянным представительством. Однако это положение не следует рассматривать как самостоятельное. Хотя в пункте 2 отмечается, что рас-

пространенными видами постоянных представительств являются конторы, фабрики и т. д., для их признания постоянными представительствами должно обеспечиваться также выполнение требований пункта 1. Таким образом, в пункте 2 просто указывается, что соответствующие места могут являться постоянными представительствами; это не означает, что такое представительство обязательно существует. Эта позиция также подтверждается в Комментарии ОЭСР, где предполагается, что государства истолковывают перечисленные термины «таким образом, что эти конторы представляют собой постоянные представительства лишь в том случае, если они отвечают требованиям пункта 1». Развивающиеся страны часто желают как можно больше расширить сферу применения термина «постоянное представительство» и, в частности, предлагают включить в число конкретных примеров склады. Однако исключение термина «доставка» из видов деятельности, упомянутых в подпунктах *a* и *b* пункта 4, означает, что используемый для этой цели «склад» является (при условии выполнения требований, изложенных в пункте 1) постоянным представительством согласно общим принципам статьи. В пункте 13 Комментария ОЭСР подчеркивается, что термин «место управления» упоминается отдельно, поскольку он не всегда означает «контору», и что «если в законодательстве двух Договаривающихся государств не содержится понятия «место управления», отличающегося от «конторы», то нет необходимости ссылаться на этот термин в их двусторонних договорах».

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 другое 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 ли разведка через постоянное представительство или нет, нужно руководствоваться пунктом 1. В Комментарие ОЭСР говорится:

15. [...] 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 предудом-
тренный срок. Кроме того, Договаривающиеся государства могут
договориться о распространении на доход от такой деятельности
действия какой-либо другой нормы.

6. Как отмечалось выше, выражение «любое другое место добычи
природных ресурсов» в подпункте *f* следует истолковывать широко. Не-
которые в этой связи утверждают, что рыболовецкие суда можно счита-
ть местом добычи или эксплуатации природных ресурсов, поскольку
«рыба» представляет собой природный ресурс. При этом они исходят
из того, что хотя все места или оборудование, обозначенные в подпунк-
тах *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 зем-
ле. Согласно этой точке зрения рыболовецкие суда фактически можно
сравнить с плавучей буровой платформой, которая используется для
морского бурения с целью получения доступа к нефти или газу. Когда
такие рыболовецкие суда используются в территориальных водах или
в исключительной экономической зоне прибрежного государства, дея-
тельность таких судов будет представлять собой постоянное предста-
вительство, находящееся в этом государстве. Однако, по мнению ряда
других членов, некоторые страны могут не согласиться с таким под-
ходом в силу того, что он обеспечивает слишком широкое толкование
термина «постоянное представительство» и подлинных формулировок
этого подпункта. Поэтому, по их мнению, страны — участницы того
или иного договора, желающие выдвинуть такое предложение в отно-
шении рыболовецкой деятельности, должны сделать это путем его пря-
мого включения в качестве новой самостоятельной категории в пере-
чень, содержащийся в этой статье. Следовательно, вопрос о толковании
характера этой деятельности будет решаться в ходе переговоров между
Договаривающимися государствами так, что, например, страны, счита-
ющие, что рыболовецкое судно может быть постоянным представи-
тельством, могут по своему усмотрению четко указать это в настоящей
статье, используя, например, подход, описанный в пункте 13 настояще-
го Комментария. Таким образом, вопрос о толковании характера этой

деятельности будет решаться 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 которой говорится: «Строительная площадка либо строительный или монтажный объект представляют собой постоянное представительство лишь в том случае, если продолжительность связанных с ними работ превышает 12 месяцев». В дополнение к термину «монтажный объект», используемому в Типовой конвенции ОЭСР, в подпункт *а* 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 отличие 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. Комитет отмечает, что мнения стран в вопросе о том, является ли подпункт *а* пункта 3 «самостоятельным» положением (так что никакой ссылки на пункт 1 не требуется) или же (напротив) постоянными представительствами могут быть лишь строительные площадки и т. д., отвечающие критериям пункта 1, но при этом удовлетворяющие конкретному условию существования не менее шести месяцев, расходятся. Однако Комитет полагает, что в тех случаях, когда строительная площадка существует в течение шести месяцев, она на практике практически всегда будет также отвечать требованиям пункта 1. Действительно, предприятие, имеющее в своем распоряжении строительную площадку и т. д., через которую оно полностью или частично осуществляет свою деятельность, будет также отвечать критериям пункта 1.

8. Некоторые страны поддерживают более подробный вариант подпункта *а* пункта 3, в котором действие этого положения распространяется и на ситуацию, «когда такой объект или такая деятельность, связанная с продажей машин или оборудования, сохраняется в течение периода времени, не превышающего шесть месяцев, а затраты, оплачиваемые в связи с объектом или деятельностью, составляют более 10 процентов от продажной цены этих машин или оборудования». Другие страны полагают, что включать такое положение было бы нецелесообразно, особенно

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, оказание которых согласно Типовой конвенции ОЭСР само по себе не создает постоянного представительства. Многие развивающиеся страны считают, что этот подпункт должен охватывать управленческие и консультативные услуги, поскольку оказание таких услуг в развивающихся странах предприятиями из промышленно развитых стран может быть весьма прибыльным. В подготовленном в 2011 году варианте Типовой конвенции Организации Объединенных Наций Комитет договорился внести небольшое изменение в формулировку подпункта *b* пункта 3, изменив ее следующим образом: «но лишь в том случае, если деятельность такого характера осуществляется (в рамках одного и того же или смежного объекта) в Договариваемом государстве в течение периода или периодов, составляющих в совокупности более 183 дней за любой двенадцатимесячный период, начинающийся или заканчивающийся в соответствующем финансовом году» вместо «но лишь в том случае, если деятельность такого характера осуществляется (в рамках одного и того же или смежного объекта) в Договариваемом государстве в течение периода или периодов, составляющих в совокупности за любой двенадцатимесячный срок свыше шести месяцев», как было сформулировано раньше. Было решено, что это будет больше соответствовать подходу, выбранному в подпункте *b* пункта 1 Статьи 14.

10. Несколько развивающихся стран выступают вообще против установления в подпунктах *a* и *b* пункта 3 ограничения по срокам в шесть месяцев (или 183 дня). На это у них есть две основные причины: во-первых, они утверждают, что, поскольку благодаря современным технологиям строительные, сборочные и аналогичные работы могут быть весьма непродолжительными, но при этом приносить предприятию, осуществляющему такую деятельность, существенную прибыль, они просто уверены в том, что период, в течение которого иностранный персонал находится в стране источника, никак не связан с их правом на налогообложение дохода (как в случае артистов и спортсменов в соответствии со Статьей 17). Другие развивающиеся страны выступают против временного ограничения, поскольку иностранные предприятия могут воспользоваться таким ограничением для создания искусственных механизмов, позволяющих избежать налогообложения на территории стран источника. Однако цель двусторонних договоров заключается в поощрении международной торговли, инвестиций и развития, и идея, лежащая в основе установления ограничения по сроку (и установление временных ограничений в отношении постоянного представительства в целом), заключается в том, чтобы побудить предприятия осуществлять

в другом государстве подготовительные или вспомогательные операции, которые будут содействовать более постоянному характеру и расширению деятельности на более позднем этапе, не подвергаясь при этом незамедлительно налогообложению со стороны этого государства.

11. В этой связи в Комментарий ОЭСР отмечается (в квадратных скобках указаны временные ограничения, продолжительность которых в двух Типовых конвенциях различается):

18. 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 целым, 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 целое 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) делили свои контракты на несколько частей, каждая из которых охватывала период менее [шести] месяцев и относилась к отдельной компании, которая, тем не менее, принадлежала 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.

Комитет подчеркивает, что меры по борьбе с такими злоупотреблениями будут применяться и в случаях, регулируемых подпунктом *b* пункта 3 Статьи 5. Далее в Комментарий к Типовой конвенции ОЭСР говорится:

19. 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 продолжитель-

ности 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 работ (1 мая) и датой их 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 [шесть] месяцев.

Комитет полагает, что содержащееся в предпоследнем положении этого пункта комментария ОЭСР указание на «части» объекта не должно пониматься как означающее, что предприятие, передающее на условиях субподряда *все* части объекта, никогда не может иметь постоянного представительства в принимающем государстве.

Далее в Комментарие к Типовой конвенции ОЭСР говорится:

19.1. В случае финансово прозрачных товариществ [шести] месячный критерий применяется на уровне товарищества применительно к его собственной деятельности. Если период времени, проведенного на площадке товарищами и работниками данного товарищества, превышает [шесть] месяцев, то в этом случае предприятие, которым руководит товарищество, будет считаться постоянным представительством. Таким образом, для целей налогообложения приходящейся на каждого из товарищей доли прибыли предприятия, полученной товариществом, будет считаться, что каждый из товарищей имеет постоянное представительство, вне зависимости от того, сколько времени он физически провел на площадке.

20. Сам характер строительного или монтажного объекта может быть таким, что заставляет подрядчика постоянно или хотя бы 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. По аналогии с этим в тех случаях, когда части крупного сооружения, такого как морская платформа, собираются в разных точках на территории страны и перевозятся в другую точку на территории той же страны для окончательного монтажа, эта работа считается частью единого объекта. 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.

12. Подпункт *b* охватывает деятельность по оказанию услуг, но лишь в том случае, если эта деятельность «осуществляется (в рамках одного и того же или смежного объекта) в Договариваемом государстве в течение периода или периодов, составляющих в совокупности более 183 дней за любой двенадцатимесячный период, начинающийся или заканчивающийся в соответствующем финансовом году за любой двенадцатимесячный срок свыше шести месяцев». Слова «в рамках одного и того же или смежного объекта» включены, поскольку нецелесообразно объединять не связанные между собой объекты ввиду сопряженной с этим неопределенности и порождаемых ею нежелательных различий между предприятием, имеющим, например, один объект продолжительностью в 95 дней, и другим предприятием с двумя не связанными между собой объектами, каждый из которых осуществляется в течение 95 дней и следует один за другим. Однако, по мнению некоторых стран, введенное «проектное» ограничение либо слишком легко поддается манипуляциям, либо является слишком узким, поскольку может помешать налогообложению в случае наличия следующих друг за другом отдельных объектов, каждый из которых осуществляется в течение 120 или 150 дней.

13. Если государства хотят, чтобы рыболовецкие суда в их территориальных водах рассматривались как постоянное представительство (см. пункт 6, выше), то они могут добавить в пункт 3 соответствующее положение, которое, например, 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, регулируемая пунктом 3, считается постоянным представительством, то налогом облагается лишь прибыль, отнесенная к постоянному представительству в стране источника.

15. Следующие разделы Комментария к Типовой конвенции ОЭСР имеют непосредственное отношение к подпункту *a* пункта 3 Статьи 5

Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, хотя при обсуждении этого текста следует, в частности, учитывать, что в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, в отличие от Типовой конвенции ОЭСР, имеется указание на «сборочный объект» и предусмотрен период в шесть месяцев:

16. 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 двенадцать месяцев. Любой из тех объектов, которые не отвечают этому условию, сам по себе не является постоянным представительством, даже если в его составе имеется структура, например контора или цех по смыслу пункта 2, связанные со строительной деятельностью. Однако когда такая контора или цех используются для ряда строительных объектов и осуществляемая такой структурой деятельность не ограничивается видами, упомянутыми в пункте 4, эта структура будет считаться постоянным представительством при условии соблюдения остальных положений данной статьи, даже если ни один из объектов не предусматривает проведения работ, связанных со строительной площадкой либо строительным или монтажным объектом, продолжительностью более двенадцати месяцев. Поэтому в данной ситуации положение мастерской или конторы будет отличаться от положения площадки или объекта, которые никогда не считаются постоянным представительством, причем важно обеспечивать, чтобы на счет постоянного представительства относились прибыли, должным образом относимые к выполняемым функциям, и риски, связанные с деятельностью этой конторы или мастерской. Это может включать прибыли, относимые к выполняемым функциям, и риски, принимаемые в связи с различными строительными площадками, но лишь в той мере, в какой эти функции и риски должным образом относятся к конторе.

17. Термин «строительная площадка либо строительный или монтажный объект» включает не только строительство зданий, но и строительство дорог, мостов и каналов, капитальный ремонт (не ограничивающийся простым текущим или косметическим ремонтом) зданий, дорог, мостов или каналов, укладку трубопроводов, земляные работы и драгирование. Кроме того, термин «монтажный объект» не ограничивается монтажом в рамках строительства; он также включает установку нового оборудования, например сложных механизмов, в существующих зданиях или на открытых площадках. Пункт 3 охватывает также работы по проектированию строительной площадки и надзору за возведением зданий. Государ-

ства, желающие изменить текст этот пункта, чтобы четко отразить в нем последнее положение, могут сделать это в своих двусторонних договорах.

*Альтернативный текст для стран, желающих исключить
Статью 14*

15.1. Некоторые страны придерживаются мнения, что Статью 14 следует исключить, а регулируемые ею вопросы рассмотреть в статьях 5 и 7. Страны, придерживающиеся такого мнения, нередко исходят из того, что, по их мнению, понятие «постоянная база» в Статье 14, по общему признанию, страдает неопределенностью и что права в области налогообложения, регулируемые Статьей 14, можно включить в определение понятия «постоянное представительство». Этот подход закреплен в Комментарий к Статье 5 Типовой конвенции ОЭСР следующим образом:

1.1. До 2000 года доход за оказание профессиональных услуг или осуществление других видов деятельности независимого характера регулировался отдельной статьей, то есть Статьей 14. Положения этой статьи были аналогичны положениям, регулирующим прибыль предприятия, однако в этой статье использовалось не понятие «постоянное представительство», а понятие «постоянная база», поскольку первоначально считалось, что первое понятие должно быть зарезервировано за коммерческой и промышленной деятельностью. Исключение Статьи 14 в 2000 году стало отражением того факта, что между понятием постоянного представительства, используемым в Статье 7, и понятием постоянной базы, используемым в Статье 14, как и между методами расчета доходов и налогов, закрепленными в статьях 7 и 14, не должно было быть никакой разницы. Таким образом, исключение Статьи 14 означало, что все, что раньше считалось постоянной базой, теперь стало подпадать под определение постоянного представительства.

15.2. Многие страны не согласны с таким мнением и не считают, что приведенных доводов достаточно, чтобы обосновать исключение Статьи 14. Кроме того, некоторые страны полагают, что понятия «постоянная база» (Статья 14) и «постоянное представительство» (Статья 5) различаются по смыслу. В силу этих различий исключение Статьи 14 и перенос ее положений в статьи 5 и 7 на практике приведет или, по крайней мере, может привести к ограничению прав государства источника в области налогообложения. С учетом разногласий, существующих в этом вопросе, которые не удастся преодолеть путем разработки единого положения, Комитет постановил сохранить Статью 14 в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, но при этом в комментарии к этой

статье предложить альтернативную формулировку для стран, желающих исключить Статью 14.

15.3. Этот альтернативный вариант отличается от предусмотренного в Типовой конвенции ОЭСР, при подготовке которого были учтены выводы доклада ОЭСР по Статье 14, опубликованного в 2000 году²⁵. В этом докладе предлагалось внести определенные изменения в статьи Типовой конвенции ОЭСР (и двусторонних договоров), а также соответствующие изменения в Комментарий. Поскольку большинство стран, исключая Статью 14, пойдут на этот шаг по причинам, перечисленным в докладе ОЭСР, и, вероятно, будут следовать рекомендациям Типовой конвенции ОЭСР, предлагаемые в этом докладе измененные статьи в том виде, в каком они в настоящее время приводятся в Типовой конвенции ОЭСР, рассматриваются в пунктах, ниже, в которых анализируется возможное исключение Статьи 14. Различия между этим подходом и изложенной ниже альтернативной формулировкой обусловлены соответствующими отличиями Статьи 14 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций от Статьи 14 в том виде, в каком она ранее фигурировала в Типовой конвенции ОЭСР.

15.4. Поскольку исключение Статьи 14 подается просто как один из вариантов, которым могут решить воспользоваться некоторые страны, все обсуждение последствий выбора такого подхода рассматривается в Комментарий к Статье 5, включая вопрос о возможности — а в большинстве случаев и необходимости — внесения ряда изменений, обусловленных исключением Статьи 14, обязательного устранения ссылок на «услуги независимых подрядчиков» и «постоянные базы» и возможного исключения ссылок на «услуги лиц наемного труда» для обеспечения большей ясности.

Изменения в статьях 14 и 5

15.5. Статью 14 предлагается исключить. Подпункт *b* пункта 3 Статьи 5 предлагается сформулировать следующим образом:

- b)* оказание услуг 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 Договариваемом государстве в течение периода или периодов, составляющих в совокупности более 183 дней за любой двенадцатимесячный период, начинающийся или заканчивающийся в соответствующем финансовом году;

²⁵ *Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention*. Воспроизводится в томе II полной версии Типовой конвенции ОЭСР на стр. R(16)-1.

15.6. Отличия этого варианта от подпункта, фигурирующего в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций 1999 года, незначительны и включают: i) исключение слов «включая консультативные услуги» после слов «оказание услуг» на том основании, что указанная формулировка не нужна и только привносит путаницу, поскольку очевидно, что такие услуги относятся к сфере применения настоящей статьи; ii) замену шестимесячного периода 183 днями, как отмечается в пункте 9, выше; и iii) замену точки в конце подпункта точкой с запятой и добавление подпункта *c*. В связи с формулировкой подпункта *b*, некоторые члены Комитета, однако, придерживались мнения о том, что слова «(в рамках одного и того же или смежного проекта)» должны быть исключены, поскольку в Статье 14 такого требования не предусмотрено.

15.7. Предлагается также добавить следующий новый подпункт 3 *c*:

- c*) применительно к физическому лицу оказание услуг в Договариваемом государстве этим физическим лицом, но лишь в том случае, если срок или сроки его пребывания в этом государстве в течение любого двенадцатимесячного периода, начинающегося или заканчивающегося в соответствующем финансовом году, в совокупности составляют более 183 дней.

15.8. Цель подпункта *c* заключается в том, чтобы распространить на все ситуации, которые ранее регулировались Статьей 14, действие статей 5 и 7. Формулировка отражает тот факт, что исключение Статьи 14 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций повлечет за собой исчезновение критерия «дней физического присутствия» в подпункте *b* пункта 1 Статьи 14 этой Типовой конвенции, которому не было соответствия в Типовой конвенции ОЭСР в момент принятия решения об исключении Статьи 14 из этой Типовой конвенции.

15.9. Следует отметить, что в подпункте *c*, призванном инкорпорировать в Статью 5 положения нынешнего подпункта *b* пункта 1 Статьи 14, более четко указывается, что сфера действия этого подпункта распространяется только на физических лиц. В этой связи предлагаемый текст следует толкованию, изложенному в пункте 9 Комментария к Статье 14, где говорится, что Статья 14 применяется только в отношении физических лиц и еще более четко отражает это положение. Комитет отмечает, что некоторые страны не согласны с этой точкой зрения и что им следует разъяснить этот вопрос при проведении переговоров по Статье 14.

15.10. Следует также отметить, что в Статью 5 не вошла последняя часть подпункта *b* пункта 1 Статьи 14: («...в данном случае в этом другом государстве налогом может облагаться лишь та часть дохода, которая получена от его деятельности в этом государстве»). Причина этого заключается в том, что в Статье 7 предусмотрены свои правила отнесения прибыли

и налогов, согласно которым в большинстве случаев государство, в котором расположено постоянное представительство, может облагать налогом прибыль предприятия лишь в том объеме, в каком она относится к указанному постоянному представительству (то есть к физическому присутствию в подпункте *c* пункта 3). В относительно небольшом числе случаев, когда в двусторонних договорах закрепляется правило «ограниченной силы притяжения», предусмотренное в Статье 7, государство, в котором действует постоянное представительство, может облагать налогом и другую коммерческую деятельность такого же или аналогичного характера, что и деятельность, осуществляемая через физически присутствующее постоянное представительство, что можно обосновать как обеспечение единого режима для различных форм постоянного представительства. В тех случаях, когда государства договариваются применять правило «ограниченной силы притяжения», закрепленное в Статье 7, и одновременно исключить Статью 14, но при этом не желают применять правило «ограниченной силы притяжения» к ситуациям, раньше регулировавшимся подпунктом *b* пункта 1 Статьи 14, можно прямо предусмотреть, что такое правило не применимо к ситуациям, регулируемым подпунктом *c* пункта 3.

Соответствующие изменения в других статьях

15.11. В пункте 1 Статьи 3 следует изменить нумерацию подпунктов *c-f* на *d-g* и добавить следующие новые подпункты *c* и *h*:

- c)* термин «предприятие» применяется к занятиям любыми видами предпринимательской деятельности;
- h)* термин «предпринимательская деятельность» включает оказание профессиональных услуг или осуществление других видов деятельности независимого характера.

15.12. Основание для внесения таких изменений описывается в пунктах 4 и 10.2 Комментария к Статье 3 Конвенции ОЭСР:

4. Вопрос о том, осуществляется ли тот или иной вид деятельности в рамках предприятия или считается самостоятельным предприятием, всегда толкуется в соответствии с положениями внутреннего законодательства Договаривающихся государств. Поэтому в настоящей статье не предпринималось попытки разработать исчерпывающее определение термина «предприятие». Вместе с тем в ней предусматривается, что термин «предприятие» применяется к занятиям любыми видами предпринимательской деятельности. Поскольку в определении термина «предпринимательская деятельность» четко указывается, что сюда относится также оказание профессиональных услуг и осуществление дру-

гих видов деятельности независимого характера, это положение разъясняет, что оказание профессиональных услуг или осуществление других видов деятельности независимого характера должно считаться как представляющее собой предприятие, вне зависимости от того, как этот термин понимается согласно внутреннему законодательству. Государства, считающие такое разъяснение ненужным, могут по собственному усмотрению исключить определение термина «предприятие» из своих двусторонних договоров.

10.2. Конвенция не содержит исчерпывающего определения термина «предпринимательская деятельность», который согласно пункту 2 должен в целом соответствовать тому, как он понимается во внутреннем законодательстве государства, применяющего Конвенцию. Однако в подпункте *h* четко предусматривается, что этот термин включает оказание профессиональных услуг и осуществление других видов деятельности независимого характера. Это положение было добавлено в 2000 году одновременно с исключением из Конвенции Статьи 14, регулирующей услуги независимых подрядчиков. Цель этого добавления, призванного обеспечить распространение термина «предпринимательская деятельность» на виды деятельности, ранее регулировавшиеся Статьей 14, заключалась в недопущении ограничительного толкования термина «предпринимательская деятельность», с тем чтобы государства, внутреннее законодательство которых не допускает, что оказание таких услуг или осуществление таких видов деятельности может рассматриваться как предпринимательская деятельность, не могли исключать из понятия «предпринимательская деятельность» оказание профессиональных услуг или осуществление других видов деятельности независимого характера. Договаривающиеся государства, в которых дело обстоит по-иному, могут по собственному усмотрению договориться на двусторонней основе об исключении этого определения.

15.13. Следует изменить текст пункта 4 Статьи 6, убрав указание на услуги независимых подрядчиков:

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

15.14. В пункт 4 Статьи 10 следует внести следующие поправки:

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

из Договаривающихся государств, занимается предпринимательской деятельностью в другом Договариваемся 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~~.

15.15. В пункт 5 Статьи 10 следует внести следующие поправки:

5. Если компания, являющаяся резидентом одного из Договаривающихся государств, получает прибыль или доход в другом Договариваемся 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.

15.16. В пункт 4 Статьи 11 следует внести следующие поправки:

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

15.17. В пункт 5 Статьи 11 следует внести следующие поправки:

5. Проценты считаются возникающими в Договариваемом государстве, если плательщик является резидентом этого государства. Однако, если лицо, уплачивающее проценты, независимо от того, является оно резидентом Договариваемого государства или нет, имеет в Договариваемом 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~~.

15.18. В пункт 4 Статьи 12 следует внести следующие поправки:

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

15.19. В пункт 5 Статьи 12 следует внести следующие поправки:

5. Роялти считаются возникающими в Договариваемом государстве, если плательщик является резидентом этого государства. Однако, если лицо, уплачивающее роялти, независимо от того, является ли оно резидентом Договариваемого государства или нет, имеет в Договариваемом 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~~.

15.20. В пункт 2 Статьи 13 следует внести следующие поправки:

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.

15.21. При отмене Статьи 14 от достижения странами согласия будет зависеть то, следует ли перенумеровывать следующие за ней статьи, однако согласно обычной применяемой практике эти статьи перенумеровываются или в качестве Статьи 14 назначается какая-либо дополнительная статья.

15.22. Страны могут пожелать заменить название Статьи 15 на следующее: «ДОХОД ОТ РАБОТЫ ПО НАЙМУ УСЛУГИ ЛИЦ НАЕМНОГО ТРУДА», как предусмотрено в Типовой конвенции ОЭСР в редакции 2000 года и в последующей редакции типовых конвенций ОЭСР. Это изменение основывается на том, что если Статья 14 будет отменена, то в обычном случае эта отмена будет представлять собой сознательное решение об отказе от использования понятий услуг независимых подрядчиков и лиц наемного труда и согласие с тем, что Статья 15 касается только услуг, оказываемых лицами, работающими по найму, при этом любые другие виды оказания услуг рассматриваются в Статье 7 или в специальных статьях, а именно в Статье 16 или Статье 17.

15.23. В подпункт с пункта 2 Статьи 15 следует внести следующие поправки, устранив ссылки на понятие «постоянная база»:

- с) вознаграждение выплачивается не за счет постоянного представительства ~~или постоянной базы~~, имеющих у работодателя в другом государстве.

15.24. В Статью 17 следует внести следующие поправки для того, чтобы устранить ссылки на отмененную Статью 14 и добавить ссылки на Статью 7:

- а) исправить пункт 1 Статьи 17 следующим образом:
 1. Независимо от положений статей 14 7 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 Договари-

вающемся государстве, может облагаться налогом в этом другом государстве.

b) исправить пункт 2 Статьи 17 следующим образом:

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 Договариваемом государстве, в котором осуществляется деятельность профессионального представителя исполнительского искусства или спортсмена.

15.25. В пункт 2 Статьи 21 следует внести следующие поправки:

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 Договариваемых государств, занимается предпринимательской деятельностью в другом Договариваемом государстве через находящееся в нем постоянное представительство или оказывает в этом другом государстве услуги независимого подрядчика с находящейся в нем постоянной базой, 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.

15.26. В пункт 2 Статьи 22 следует внести следующие поправки:

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

Пункт 4

16. В этом пункте воспроизводится пункт 4 Статьи 5 Типовой конвенции ОЭСР с одной существенной поправкой: из подпунктов *a* и *b* исключено слово «доставка». Ввиду имеющихся аналогий с данным положением Типовой конвенции ОЭСР и общей уместности комментария к нему ниже излагаются сначала общие принципы, закрепленные в пункте 4

Статьи 5 обеих типовых конвенций, а затем рассматривается практическая целесообразность исключения ссылок на слово «доставка» в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

17. Исключение слова «доставка» является отражением мнения большинства членов Комитета, согласно которому используемый для такой цели «склад» должен считаться, если как минимум удовлетворены требования пункта 1, постоянным представительством.

18. В Комментарие ОЭСР к пункту 4 статьи ОЭСР говорится следующее:

21. В настоящем пункте перечислены некоторые виды предпринимательской деятельности, которые считаются исключениями из общего определения, приведенного в пункте 1, и которые не являются постоянными представительствами, даже если эта деятельность осуществляется через постоянное место ведения предпринимательской деятельности. Общей чертой этих видов деятельности является то, что они в целом имеют подготовительный или вспомогательный характер. Об этом конкретно сказано в случае исключения, упомянутого в подпункте *e*, которое фактически равносильно общему ограничению сферы охвата определения, содержащегося в пункте 1. Кроме того, в подпункте *f* предусматривается, что сочетание видов деятельности, упомянутых в подпунктах *a–e*, в одном и том же постоянном месте ведения предпринимательской деятельности считается не образующим постоянного представительства при условии, что общая деятельность постоянного места ведения предпринимательской деятельности 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 другом государстве деятельностью, имеющей исключительно подготовительный или вспомогательный характер.

22. Подпункт *a* касается лишь того случая, когда предприятие прибегает к использованию объектов для хранения, демонстрации или доставки 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, демонстрации или доставки. 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 дей-

ствовать в качестве одного из многих «ответвлений» органа-учредителя; чтобы освободить такое бюро от налогов, достаточно лишь расширить понятие «простое приобретение».

23. В подпункте *e* предусматривается, что постоянное место ведения предпринимательской деятельности, через которое 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 постоянное место ведения предпринимательской деятельности, не должны считаться постоянными представительствами. Признается, что такое место ведения предпринимательской деятельности вполне могло бы способствовать повышению производительности предприятия, однако оказываемые им услуги настолько удалены от места фактической реализации прибыли, что данному постоянному месту ведения предпринимательской деятельности трудно приписать какую-либо прибыль. Примерами являются постоянные места ведения предпринимательской деятельности, 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.

24. Часто трудно провести различие между деятельностью, имеющей подготовительный или вспомогательный характер и не имеющей такого характера. Решающий критерий заключается в том, составляет ли деятельность самого постоянного места ведения предпринимательской деятельности существенную и значительную часть деятельности предприятия в целом. Каждый конкретный случай предстоит оценивать с учетом его особенностей. Так или иначе деятельность постоянного места ведения предпринимательской деятельности, общая цель которого 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 постоянное место ведения предпринимательской деятельности этого предприятия,

осуществляющего такую деятельность, не может иметь преимущества в рамках подпункта *е*. Постоянное место ведения предпринимательской деятельности, служащее для выполнения функций управления предприятием или даже только частью предприятия, либо какой-то группой концерна, не может считаться местом осуществления подготовительной или вспомогательной деятельности, 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.

25. Постоянное представительство можно также считать созданным, если предприятие содержит постоянное место ведения предпринимательской деятельности для доставки клиентам запасных частей к поставляемому им оборудованию, где в дополнение к этому предприятие осуществляет обслуживание или ремонт такого оборудования, поскольку такая деятельность выходит за рамки простой доставки, упомянутой в подпункте *а* пункта 4. 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 постоянного места ведения предпринимательской деятельности имеет лишь подготовительный или вспомогательный характер. Они не применяются, когда, например, постоянное место ведения предпринимательской деятельности 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.

26. Кроме того, в подпункте *e* поясняется, что деятельность постоянного места ведения предпринимательской деятельности должна осуществляться в интересах предприятия. Постоянное место ведения предпринимательской деятельности, оказывающее услуги не только своему предприятию, но и напрямую другим предприятиям, например другим компаниям группы, включающей в свой состав компанию, которой принадлежит данное постоянное место, не попадет в сферу действия подпункта *e*.

26.1. Другим примером являются такие объекты, как кабельные линии или трубопроводы, пересекающие территорию той или иной страны. Помимо того, что доход, получаемый владельцем или оператором таких объектов от их использования другими предприятиями, регулируется статьей 6, согласно пункту 2 которой они считаются недвижимым имуществом, может возникнуть вопрос, применяется ли к ним пункт 4. В тех случаях, когда эти объекты используются для транспортировки имущества, принадлежащего другим предприятиям, подпункт *a*, сфера действия которого ограничена доставкой изделий или товаров, принадлежащих предприятию, пользующемуся объектом, не будет применимым в отношении владельца или оператора этих объектов. Подпункт *e* также не будет применимым в отношении этого предприятия, поскольку кабельная линия или трубопровод не используются исключительно в интересах этого предприятия и их использование не имеет подготовительного или вспомогательного характера, учитывая характер предпринимательской деятельности, осуществляемой этим предприятием. Ситуация меняется, однако, в тех случаях, когда предприятие владеет и эксплуатирует кабельную линию или трубопровод, пересекающие территорию той или иной страны, исключительно для цели транспортировки своего собственного имущества и такая транспортировка является всего лишь побочной деятельностью по отношению к предпринимательской деятельности, осуществляемой этим предприятием, как это имеет место в случае предприятия, которое занимается переработкой нефти и которое владеет и эксплуатирует трубопровод, пересекающий территорию той или иной страны, исключительно для транспортировки своей собственной нефти на свой нефтеперерабатывающий завод, расположенный в другой стране. В таком случае был бы применимым подпункт *a* [...].

27. Как уже отмечалось в пункте 21, выше, пункт 4 предназначен для того, чтобы предусмотреть исключения из общего определения

в пункте 1, касающегося постоянных мест ведения предпринимательской деятельности, которые занимаются деятельностью, имеющей подготовительный или вспомогательный характер. Таким образом, в соответствии с подпунктом *f* пункта 4 тот факт, что одно постоянное место ведения предпринимательской деятельности объединяет любые виды деятельности, упомянутые в подпунктах *a–e* пункта 4, сам по себе не означает существования постоянного представительства. Поскольку объединенная деятельность такого постоянного места ведения предпринимательской деятельности 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* (см. пункты 24 и 25, выше). 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 от «при условии» до «характер» из подпункта *f*.

27.1. Подпункт *f* не имеет значения в том случае, когда предприятие содержит несколько постоянных мест ведения предпринимательской деятельности 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 каждое место ведения предпринимательской деятельности следует рассматривать отдельно и обособленно. Места ведения предпринимательской деятельности не «отделены друг от друга в организационном порядке» в тех случаях, когда каждое из них выполняет в том или ином Договариваемом государстве такие дополнительные функции, как приемка и складирование товаров в одном месте, распределение этих товаров через другое место и т. д. Предприятие не может делить слаженно ведущую предпринимательскую деятельность на несколько мелких операций, с тем чтобы иметь возможность утверждать, что каждая операция имеет всего лишь подготовительный или вспомогательный характер.

28. Постоянные места ведения предпринимательской деятельности, упомянутые в пункте 4, не могут считаться образующими постоянные представительства, поскольку их деятельность ограничена функциями, позволяющими считать, что постоянное место ведения предпринимательской деятельности 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 места ведения предпринимательской деятельности. Служащих мест ведения предпринимательской деятельности 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 постоянное место ведения предпринимательской деятельности, выполняющее любую из функций, перечисленных в пункте 4, выполняет их от имени не только предприятия, которому оно 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 она принадлежит.

29. Если какое-либо постоянное место ведения предпринимательской деятельности 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 места ведения предпринимательской деятельности, при прекращении деятельности предприятия на таком объекте (см. пункт 11, выше, и пункт 2 Статьи 13). 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.

30. Постоянное место ведения предпринимательской деятельности, используемое 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 магазин, который содержится для доставки товаров, задействуется также и при сбыте.

19. В 1999 году в пункт 4 Статьи 5 был добавлен подпункт *f*. Он следует Типовой конвенции ОЭСР и предусматривает, что «содержание постоянного места ведения предпринимательской деятельности ис-

ключительно для любого сочетания видов деятельности, упомянутых в подпунктах *a–e*», не является постоянным представительством, если «общая деятельность постоянного места ведения предпринимательской деятельности в результате такого сочетания имеет подготовительный или вспомогательный характер».

20. Как отмечалось выше, в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, в отличие от Типовой конвенции ОЭСР, нет упоминания о «доставке» ни в подпункте *a*, ни в подпункте *b*. Предметом обстоятельных дискуссий был вопрос о том, следует ли считать использование объектов для «доставки товаров» деятельностью, образующей постоянное представительство. Исследование, проведенное в 1997 году, свидетельствовало о том, что почти 75 процентов налоговых договоров, заключенных развивающимися странами, содержат фразу «доставка товаров» в перечне исключений в подпунктах *a* и *b* пункта 4. Тем не менее некоторые страны полагают отсутствие этой формулировки в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций важным моментом, в котором она отходит от Типовой конвенции ОЭСР, считая, что наличие товарных запасов для немедленной доставки способствует продаже продукта и соответственно получению прибыли в стране пребывания.

21. В ходе пересмотра Типовой конвенции Организации Объединенных Наций Комитет постановил сохранить имеющееся различие между двумя типовыми конвенциями, отметив однако, что даже если рассматривать доставку товаров как деятельность, ведущую к созданию постоянного представительства, то такой деятельности, по всей вероятности, может быть надлежащим образом приписан лишь незначительный доход. Могла бы возникнуть такая ситуация, когда налоговые органы, не слишком глубоко вникая в данный вопрос, приписывали бы этой деятельности слишком большой доход, что привело бы к длительной судебной тяжбе и неединообразному применению налоговых договоров. Поэтому, несмотря на отсутствие слова «доставка» в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, страны при заключении двусторонних налоговых договоров могут пожелать рассмотреть обе эти точки зрения с целью определения практических результатов использования любого из этих подходов.

Пункт 5

22. Существует общепринятый принцип, согласно которому если какое-либо лицо действует от имени предприятия в одном из государств таким образом, что деятельность предприятия тесно увязывается с экономической жизнью этого государства, то данное предприятие следует считать имеющим постоянное представительство в этом государстве, даже если оно не имеет постоянного места ведения предприниматель-

ской деятельности в этом государстве согласно пункту 1. В пункте 5 эта мысль сформулирована следующим образом: постоянное представительство считается существующим, если лицо является работающим по найму агентом, который осуществляет от имени предприятия деятельность, оговоренную в подпункте *a* или в подпункте *b*. В подпункте *a* отражена суть положения Типовой конвенции ОЭСР и закреплён принцип, согласно которому лицо, имеющее полномочия по заключению договоров от имени предприятия, устанавливает для этого предприятия достаточно тесную связь с государством, дающую надлежащие основания считать, что в данном государстве создано постоянное представительство этого предприятия. Ниже рассматривается условие, касающееся содержания запаса товаров, которое предусмотрено в подпункте *b*.

23. Что касается подпункта *a*, то работающий по найму агент создаёт условия, при которых «постоянное представительство» считается существующим только в том случае, если его полномочия используются неоднократно, а не только в отдельных случаях. В Комментариях ОЭСР далее говорится:

32.1. Кроме того, фраза «полномочия 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. Отсутствие факта активного участия предприятия в совершаемых сделках может свидетельствовать о предоставлении полномочий агенту. Например, агент может считаться обладающим фактическими полномочиями по заключению договоров в тех случаях, когда он запрашивает и получает (но официально не исполняет в окончательном виде) заказы, которые направляются прямо на склад, с которого доставляются товары, и когда утверждение сделок обычно производится иностранным предприятием.

33. Полномочия по заключению договоров должны 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 обычно 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, и даже если первому лицу не были официально предоставлены представительские полномочия. Однако один лишь тот факт, что лицо присутствовало на переговорах в том или ином государстве между предприятием и клиентом или даже участвовало в них, сам по себе не дает достаточных оснований полагать, что данное лицо исполняло в этом государстве полномочия по заключению договоров от имени предприятия. Тот факт, что лицо присутствовало на таких переговорах или даже участвовало в них, мог бы, однако, служить значимым фактором при определении точного характера функций, исполняемых этим лицом от имени предприятия. Поскольку в соответствии с пунктом 4 содержание постоянного места ведения предпринимательской деятельности исключительно для целей, перечисленных в этом пункте, не считается образующим постоянного представительства, любое лицо, деятельность которого ограничена такими целями, также не создает постоянного представительства.

33.1. Требование о том, что агент должен «обычно» исполнять полномочия по заключению договоров, является отражением основополагающего принципа, закрепленного в Статье 5, согласно которому присутствие предприятия в одном из Договаривающихся государств должно быть более чем просто временным, для того чтобы предприятие могло считаться содержащим постоянное представительство и, следовательно, подлежать обложению налогом в этом государстве. Масштабы и частотность осуществления деятельности, необходимой для того, чтобы прийти к заключению, что данный агент «обычно исполняет» полномочия по заключению договоров, будут зависеть от характера договоров и предпринимательской деятельности принципала. Невозможно зафиксировать в конвенции точный критерий частотности. Тем не менее при решении этого вопроса было бы уместно принимать во внимание факторы того же рода, которые рассматриваются в пункте 6.

24. По мнению Комитета, следует считать, что ссылка на «лицо, уполномоченное вести переговоры по всем элементам и деталям того или иного договора», содержащаяся в вышеприведенном пункте 33 Комментария ОЭСР, относится также к лицам, которые вели переговоры по всем первостепенным элементам договора, независимо от того, распространяется ли участие таких лиц в переговорах и на другие, второстепенные аспекты.

25. В результате добавления в пункт 5 подпункта *b*, касающегося содержания запаса товаров, этот пункт стал по сфере своего применения шире пункта 5 Типовой конвенции ОЭСР. Некоторые страны считают, что узкая формулировка могла бы побудить агента, который фактически работает по найму, выдавать себя за лицо, действующее от собственного имени.

26. По мнению бывшей 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 представительства²⁶. Однако бывшая Группа экспертов отметила, что 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 существовать²⁷.

Пункт 6

27. Этот пункт не соответствует ни одному из положений Статьи 5 Типовой конвенции ОЭСР и включен для охвата определенных аспектов страхового бизнеса. Тем не менее в Типовой конвенции ОЭСР говорится о возможности включения такого положения в двусторонние налоговые договоры, а именно:

39. Согласно определению термина «постоянное представительство» страховая компания одного из государств может облагаться налогом в другом государстве в связи с ее занятием страховым бизнесом, если она имеет постоянное место ведения предпринимательской деятельности по смыслу пункта 1 или же если она занимается бизнесом через какое-либо лицо по смыслу пункта 5. Поскольку агентства иностранных страховых компаний иногда не удовлетворяют ни одному из вышеприведенных требований, вполне можно допустить, что эти компании занимаются крупномасштабным бизнесом в том или ином государстве и при этом прибыли, получаемые ими от такого бизнеса, не облагаются налогом в этом государстве. Для того чтобы исключить такую возможность, в разные конвенции, заключаемые странами — членами ОЭСР, включается положение, которое предусматривает следующее: страховые компании того или иного

²⁶ См. пункт 25 Комментария к Статье 5 версии 1999 года Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

²⁷ Там же.

государства считаются имеющими постоянное представительство в другом государстве, если они инкассируют страховые премии в этом другом государстве через представленного там агента — помимо агента, который уже образует постоянное представительство в силу пункта 5, — или страхуют возникающие на территории этого государства риски через такого агента. Решение о том, следует ли включать в конвенцию положение подобного содержания, будет зависеть от фактической и правовой ситуации, преобладающей в соответствующих Договаривающихся государствах. Поэтому вопрос о включении такого положения зачастую не будет рассматриваться. Ввиду этого было сочтено нецелесообразным включать в Типовую конвенцию положение подобного содержания.

28. Пункт 6 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, в котором сформулированы процитированные выше положения, является необходимым, поскольку страховые агенты обычно не имеют полномочий по заключению договоров и поэтому не удовлетворяли бы условиям подпункта *a* пункта 5. Однако если страховой агент имеет независимый статус, то прибыли страховой компании, относимые к его деятельности, не подлежат обложению налогом в государстве, где были получены такие прибыли, поскольку были бы выполнены условия пункта 7 Статьи 5 и предприятие не считалось бы имеющим постоянное представительство.

29. Одни страны, однако, предпочитают расширить сферу применения данного положения для того, чтобы можно было облагать эту деятельность налогом даже в тех случаях, когда представительство осуществляется через такого независимого агента. Они выступают за применение этого подхода в силу характера страхового бизнеса, в силу того факта, что риски возникают в стране, требующей применения налоговой юрисдикции, а также в силу простоты, с которой 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. Другие страны не видят причин, почему следует относиться к страховому бизнесу иначе, чем к таким видам деятельности, как продажа материальных товаров. Они указывают также на трудность, связанную с установлением общей суммы оборота, когда страхование осуществляется несколькими независимыми агентами в одной и той же стране. Ввиду таких различий в подходах разрешение вопроса о том, как следует регулировать деятельность независимых агентов, оставляется на усмотрение сторон на двусторонних переговорах, в ходе которых можно принять во внимание методы, используемые для продажи страховых полисов, и другие характеристики страхового бизнеса в соответствующих странах.

Пункт 7

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

36. 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 Договаривающемся 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.

37. 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; и
- b) действует в рамках обычного ведения своих дел, выступая от имени предприятия.

38. Вопрос о независимости 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.

38.1. В связи с проверкой на юридическую зависимость следует отметить, что контроль над дочерней компанией, который осуществляется материнской компанией в силу того, что она владеет ее акционерным капиталом, не имеет значения при рассмотрении вопроса о том, находится ли дочерняя компания в такой зависимости на основании того, что она выступает в качестве агента своей материнской компании, или нет. Это положение согласуется с

правилом, предусмотренным в пункте 7 Статьи 5. Однако, как указано в пункте 41 Комментария, дочерняя компания может быть признана агентом со статусом, зависимым от своей материнской компании, путем применения тех же критериев проверки, которые применяются в случае неродственных компаний.

38.2. При решении вопроса о том, можно ли считать агента независимым, следует принимать во внимание следующие соображения.

38.3. Независимый агент, как правило, будет отвечать перед своим принципалом за результаты своей работы, но за тем, каким образом выполняется эта работа, не будет установлено тесного контроля. Он не будет получать от принципала подробных инструкций относительно ведения работы. Тот факт, что принципал полагается на особые навыки и знания агента, указывает на его независимость.

38.4. Установление ограничений в отношении масштабов предпринимательской деятельности, которой может заниматься агент, однозначно отражается на масштабах полномочий агента. Однако такие ограничения не имеют значения при рассмотрении вопроса о зависимости, который решается путем изучения того, насколько широка свобода действий, которой пользуется агент при ведении предпринимательской деятельности от имени принципала в рамках полномочий, предоставленных ему по соглашению.

38.5. Одним из пунктов исполнения соглашения может быть предусмотрено предоставление агентом принципалу значительного объема информации в связи с предпринимательской деятельностью, осуществляемой по соглашению. Это положение само по себе не является критерием, достаточным для того, чтобы считать агента зависимым, если только эта информация не предоставляется в процессе обращения к принципалу с просьбой одобрить будущий порядок ведения предпринимательской деятельности. Предоставление информации, предназначенное всего лишь для того, чтобы обеспечить гладкое исполнение соглашения и поддержание хороших отношений с принципалом, не является признаком зависимости.

38.6. Еще одним фактором, который следует рассматривать при решении вопроса о наличии независимого статуса, является количество принципалов, которых представляет данный агент. Наличие независимого статуса будет менее вероятным в том случае, если деятельность агента полностью или почти полностью осуществляется от имени только одного предприятия на протяжении всего срока осуществления предпринимательской деятельности или в течение длительного периода времени. Однако данный факт сам по себе не является определяющим. Необходимо учитывать все факты и обстоятельства при решении вопроса о том, можно ли считать

деятельность агента его самостоятельной предпринимательской деятельностью, в ходе которой он несет риск и получает вознаграждение благодаря использованию своих предпринимательских навыков и знаний. В тех случаях, когда агент действует в интересах нескольких принципалов в рамках обычного ведения своих дел и ни один из них не занимает доминирующего места в предпринимательской деятельности, осуществляемой агентом, может иметься юридическая зависимость, если принципалы предпринимают согласованные действия по осуществлению контроля за действиями агента в процессе ведения им своих дел от их имени.

38.7. Нельзя утверждать, что какие-либо лица действуют в рамках обычного ведения своих дел, если такие лица в месте расположения 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 обычно 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.

38.8. При решении вопроса о том, относятся ли конкретные виды деятельности к обычному ведению дел агентом или не относятся, следует рассматривать те виды предпринимательской деятельности, которые обычно осуществляются по линии работы агента в качестве брокера, комиссионера или другого независимого агента, а не другие виды предпринимательской деятельности, осуществляемые этим агентом. Хотя следует, как правило, проводить сопоставление с теми видами деятельности, которые обычно осуществляются по линии работы агента, при некоторых обстоятельствах могут одновременно или поочередно применяться и другие дополнительные критерии проверки, например в тех случаях, когда деятельность агента не имеет отношения к его обычной работе.

31. В Типовой конвенции Организации Объединенных Наций издания 1980 года²⁸ второе предложение пункта 7 гласит: «Однако, если деятельность такого агента полностью или почти полностью осуществляется от имени такого предприятия, он не будет считаться агентом с независимым статусом по смыслу этого пункта».

²⁸ United Nations Publication: ST/ESA/102: Sales No. E.80.XVI.3.

32. Впоследствии было признано, что это предложение приводит к возникновению парадоксальных ситуаций. Беспокойство вызывал тот факт, что если число предприятий, от имени которых действует независимый агент, сократится до одного, то такой агент будет без дальнейшего рассмотрения считаться работающим по найму. Поэтому в Типовой конвенции в редакции 1999 года данное положение было переформулировано 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.

33. В пересмотренном варианте уточняется, что важнейшим критерием для автоматического определения статуса агента как не обладающего «независимым статусом» является отсутствие отношений, основанных на принципе «на расстоянии вытянутой руки». Один лишь факт сокращения числа предприятий, от имени которых действует независимый агент, до одного сам по себе не меняет его статуса, и он не превращается из агента с независимым статусом в агента, работающего по найму, хотя данный факт мог бы служить индикатором отсутствия независимости у этого агента.

Пункт 8

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

40. Общепризнано, 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.

41. Материнская компания может, однако, согласно правилам пункта 1 или пункта 5 данной статьи считаться имеющей постоянное представительство в том государстве, где дочерняя компания имеет место ведения предпринимательской деятельности. Так, любые площади или помещения, принадлежащие дочерней компании,

которые предоставлены в распоряжение материнской компании [...], и которые образуют постоянное место ведения предпринимательской деятельности, через которое материнская компания осуществляет свою собственную предпринимательскую деятельность, будут считаться постоянным представительством материнской компании согласно пункту 1 с учетом пунктов 3 и 4 статьи (см., например, пример, приведенный в пункте 4.3, выше). Кроме того, согласно пункту 5 материнская компания будет считаться имеющей постоянное представительство в том или ином государстве в отношении любых видов деятельности, которые ее дочерняя компания осуществляет от ее имени, если эта дочерняя компания имеет и обычно исполняет в этом государстве полномочия по заключению договоров от имени материнской компании [...], если только эта деятельность не ограничивается видами деятельности, перечисленными в пункте 4 статьи, или если только эта дочерняя компания не действует в рамках обычного ведения своих дел в качестве независимого агента, в отношении которого применяется пункт 6 статьи.

41.1. Те же принципы применяются в отношении любой компании, составляющей часть многонациональной группы, так что такая компания может считаться имеющей постоянное представительство в том государстве, где она имеет в своем распоряжении [...] и использует помещения, принадлежащие другой компании группы, или же в том случае, если первая компания считается имеющей постоянное представительство на основании пункта 5 статьи [...]. Вопрос о существовании постоянного представительства согласно правилам пункта 1 или пункта 5 статьи должен, однако, решаться отдельно для каждой компании группы. Следовательно, существование в одном из государств постоянного представительства одной из компаний группы не будет иметь никакого значения при решении вопроса о том, имеет ли какая-либо другая компания группы собственное постоянное представительство в этом государстве.

35. Комитет отмечает, что решение вопроса о существовании постоянного представительства по каждой хозяйственной единице в отдельности может привести к злоупотреблению таким подходом. Опираясь на внутреннее законодательство государств, можно обезопаситься от использования чисто искусственных построений путем применения правила главенства содержания над формой. В Комментариях к Типовой конвенции ОЭСР говорится также следующее:

42. Хотя помещения, принадлежащие одной компании, входящей в многонациональную группу, могут быть предоставлены в распоряжение другой компании группы и могут, с учетом других условий Статьи 5, считаться постоянным представительством этой другой компании, если предпринимательская деятельность этой

другой компании осуществляется через это место, важно проводить различие между этим случаем и часто возникающей ситуацией, когда одна компания, входящая в многонациональную группу, оказывает услуги (например, управленческие услуги) другой компании группы в рамках своей собственной предпринимательской деятельности, осуществляемой в помещениях, которые не являются помещениями этой другой компании, и с использованием своего собственного персонала. В этом случае место, где оказываются эти услуги, не находится в распоряжении второй компании и через это место осуществляется предпринимательская деятельность, которой эта компания не занимается. Поэтому это место не может считаться постоянным представительством компании, которой оказываются услуги. Действительно, тот факт, что собственная деятельность одной компании в данном месте может принести экономическую выгоду другой компании в ее предпринимательской деятельности, не означает, что вторая компания осуществляет свою предпринимательскую деятельность через это место: ясно, что компания, которая просто закупает изделия или услуги, произведенные или поставляемые другой компанией в другой стране, не будет иметь в силу этого факта постоянного представительства, даже несмотря на то, что она может получать выгоду от производства этих изделий или поставки этих услуг.

36. В Комментарий к Типовой конвенции ОЭСР внесены поправки, включающие следующий раздел, посвященный электронной торговле:

Электронная торговля

42.1. Обсуждался вопрос о том, может ли простое использование компьютерного оборудования в той или иной стране для осуществления электронных торговых операций считаться образующим постоянное представительство. Эта тема поднимает ряд вопросов, связанных с положениями статьи.

42.2. Хотя место использования предприятием автоматизированного оборудования может считаться постоянным представительством в той стране, где оно размещено (см. ниже), необходимо проводить различие между компьютерным оборудованием, которое может быть установлено в том или ином месте с целью создания постоянного представительства при определенных обстоятельствах, и данными и программным обеспечением, которые используются этим оборудованием или хранятся в нем. Например, веб-сайт в Интернете, являющийся сочетанием программного обеспечения и электронных данных, сам по себе не образует материального имущества. Поэтому он не имеет местоположения, которое могло бы считаться «местом ведения предпринимательской деятельности»,

поскольку применительно к программному обеспечению и данным, образующим этот веб-сайт, нет «такого объекта, как служебные помещения, или, в некоторых случаях, механизмов или оборудования» (см. пункт 2, выше). С другой стороны, сервер, на котором хранится этот веб-сайт и через который к нему обеспечивается доступ, является предметом оборудования, имеющим физическое местоположение, и такое местоположение может поэтому считаться «постоянным местом ведения предпринимательской деятельности» предприятия, эксплуатирующего этот сервер.

42.3. Различие между веб-сайтом и сервером, на котором хранится этот веб-сайт и через который он используется, имеет важное значение, поскольку предприятие, эксплуатирующее сервер, может быть отличным от предприятия, осуществляющего предпринимательскую деятельность через этот веб-сайт. Например, веб-сайт, через который предприятие осуществляет свою предпринимательскую деятельность, обычно размещается на сервере поставщика Интернет-услуг (ПИУ). Хотя размер комиссионных, уплачиваемых поставщику Интернет-услуг на таких условиях, может рассчитываться исходя из объема диска, занимаемого под хранение программного обеспечения и данных, требующихся для веб-сайта, в этих договорах обычно не предусматривается положений, по которым сервер и место его расположения предоставлялись бы в распоряжение предприятия (см. пункт 4, выше) даже в том случае, если это предприятие смогло оговорить в договоре, что ее веб-сайт должен быть размещен на конкретном сервере в конкретном месте его расположения. В таком случае это предприятие даже не имеет физического присутствия в этом месте, поскольку веб-сайт не является материальным имуществом. В этих случаях предприятие не может считаться приобретшим место ведения предпринимательской деятельности в силу заключения такого договора о размещении веб-сайта. Однако если предприятие, осуществляющее предпринимательскую деятельность через веб-сайт, имеет сервер в своем собственном распоряжении, например владеет (или арендует) и эксплуатирует сервер, на котором хранится и используется веб-сайт, то место расположения этого сервера могло бы считаться постоянным представительством предприятия в случае выполнения других требований статьи.

42.4. Компьютерное оборудование в том или ином месте расположения может считаться образующим постоянное представительство только в том случае, если оно отвечает требованию постоянности. В случае сервера значение имеет не возможность передвижения сервера, а сам факт его передвижения. Необходимым условием, позволяющим считать сервер постоянным местом ведения предприниматель-

ской деятельности, является его расположение в определенном месте в течение периода времени, достаточно длительного для того, чтобы это место расположения стало постоянным по смыслу пункта 1.

42.5. Другой вопрос состоит в том, можно ли считать предприятие полностью или частично осуществляющим свою предпринимательскую деятельность в том месте, где в его распоряжении имеется такое оборудование, как сервер. Вопрос о том, осуществляется ли предпринимательская деятельность предприятия полностью или частично через такое оборудование, необходимо решать в каждом конкретном случае исходя из того, может ли это предприятие в связи с наличием у него такого оборудования считаться имеющим в своем распоряжении объекты, используемые для выполнения предпринимательских функций предприятия.

42.6. Если предприятие занимается эксплуатацией компьютерного оборудования в конкретном месте, то постоянное представительство может считаться существующим, даже несмотря на то, что для эксплуатации оборудования в данном месте не требуется присутствия никакого персонала этого предприятия. Присутствие персонала не является необходимым для того, чтобы считать предприятие полностью или частично осуществляющим свою предпринимательскую деятельность в том или ином месте, если присутствия персонала для осуществления предпринимательской деятельности в данном месте на самом деле не требуется. Этот вывод применим к электронной торговле в той же мере, в которой он применяется к другим видам деятельности с автоматической эксплуатацией оборудования, например автоматической насосной техники, используемой при добыче природных ресурсов.

42.7. Еще один вопрос связан с тем фактом, что постоянное представительство не может считаться существующим, если электронные торговые операции, осуществляемые через компьютерное оборудование в данном месте той или иной страны, ограничиваются деятельностью подготовительного или вспомогательного характера, регулируемой пунктом 4. Вопрос о том, подпадают ли конкретные виды деятельности в таком месте под действие пункта 4, необходимо решать в каждом конкретном случае исходя из тех различных функций, которые выполняются предприятием через это оборудование. Можно привести следующие примеры деятельности, которая обычно считалась бы носящей подготовительный или вспомогательный характер:

- обеспечение линии связи — подобно линии телефонной связи — между поставщиками и клиентами;
- рекламирование товаров или услуг;

- перенаправление информации через зеркальный сервер в интересах безопасности и эффективности;
- сбор данных о состоянии рынка для предприятия;
- поставка информации.

42.8. Однако в тех случаях, когда сами такие функции образуют необходимую и значительную часть предпринимательской деятельности предприятия в целом или же когда другие основные функции предприятия выполняются через компьютерное оборудование, они будут выходить за рамки видов деятельности, регулируемых пунктом 4, и в случае если это оборудование считается постоянным местом ведения предпринимательской деятельности предприятия (как обсуждалось в пунктах 42.2–42.6, выше), будут образовывать постоянное представительство.

42.9. Ясно, что перечень основных функций данного конкретного предприятия зависит от характера предпринимательской деятельности, осуществляемой этим предприятием. Например, некоторые ПИУ занимаются эксплуатацией своих собственных серверов для целей размещения на них веб-сайтов или иных прикладных программ для других предприятий. Для этих ПИУ эксплуатация их серверов с целью оказания услуг клиентам является неотъемлемой частью их коммерческой деятельности и не может считаться подготовительной или вспомогательной. Другим примером является предприятие (называемое иногда «электронным розничным магазином»), которое осуществляет предпринимательскую деятельность по продаже продукции через Интернет. В этом случае предпринимательская деятельность предприятия не связана с эксплуатацией серверов, и один лишь тот факт, что предприятие может вести такую деятельность в данном конкретном месте, не дает достаточных оснований полагать, что деятельность, осуществляемая в этом месте, выходит за рамки подготовительной и вспомогательной деятельности. В таких случаях необходимо рассматривать характер видов деятельности, проводимых в этом месте, по отношению к предпринимательской деятельности, осуществляемой предприятием. Если эти виды деятельности носят всего лишь подготовительный или вспомогательный характер по отношению к предпринимательской деятельности по продаже продукции через Интернет (например, место расположения используется для эксплуатации сервера, на котором размещен веб-сайт, используемый, как это часто бывает, исключительно для рекламирования, демонстрации каталога продукции или предоставления информации потенциальным клиентам), то будет применяться пункт 4 и данное место не будет считаться постоянным представительством. Если же, однако, в этом

месте происходит выполнение типичных функций, связанных с продажей (например, заключение договора с клиентом, обработка платежа и доставка продукции производятся автоматически через расположенное в этом месте оборудование), то эти виды деятельности не могут считаться носящими всего лишь подготовительный или вспомогательный характер.

42.10. Последний вопрос состоит в том, можно ли на основании применения пункта 5 считать, что ПИУ образует постоянное представительство. Как уже отмечалось, ПИУ обычно предоставляют услуги по размещению веб-сайтов других предприятий на своих собственных серверах. Тогда может встать вопрос о том, можно ли на основании применения положений пункта 5 считать, что такие ПИУ образуют постоянные представительства предприятий, осуществляющих электронные торговые операции через веб-сайты, размещенные на серверах, которые принадлежат этим ПИУ и эксплуатируются ими. Хотя при весьма необычных обстоятельствах это могло бы иметь место, пункт 5, как правило, не будет применим, потому что ПИУ не будут выступать агентами предприятий, которым принадлежат веб-сайты, поскольку они не будут иметь полномочий по заключению договоров от имени этих предприятий и не будут регулярно заключать такие договоры или же поскольку они будут выступать независимыми агентами, действующими в рамках обычного ведения своих дел, о чем свидетельствует тот факт, что они занимаются размещением веб-сайтов множества разных предприятий. Ясно также, что поскольку веб-сайт, через который предприятие осуществляет свою предпринимательскую деятельность, как таковой не является «лицом», как оно определено в Статье 3, положения пункта 5 не могут быть применены, с тем чтобы постоянное представительство считалось существующим на основании того, что агентом предприятия для целей этого пункта является сам веб-сайт.

37. Комитет экспертов отмечает, что в пункте 42.3 Комментария ОЭСР проводится различие между договором с поставщиком Интернет-услуг и местом ведения предпринимательской деятельности, имеющимся в распоряжении предприятия. В этой связи Комитет признает, что некоторые деловые предприятия могли бы пытаться избежать создания постоянного представительства путем регулирования условий договора в тех случаях, когда наличествующие обстоятельства обосновывали бы вывод о существовании постоянного представительства. Такие злоупотребления могут подпадать под действие законодательных или судебных норм об уклонении от налогов.

Комментарий к главе III

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ

Статья 6

ДОХОД ОТ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА

А. ОБЩИЕ СООБРАЖЕНИЯ

1. В Статье 6 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводится Статья 6 Типовой конвенции ОЭСР за исключением фразы «также в отношении дохода от недвижимого имущества промышленных, коммерческих и иных предприятий и дохода от недвижимого имущества, используемого для оказания услуг независимых подрядчиков», которая приводится в конце пункта 4 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Эта фраза включена в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций в результате сохранения Статьи 14, охватывающей услуги независимых подрядчиков.

2. Предметом налогообложения доходов от недвижимого [реального] имущества должно быть налогообложение прибыли, а не валового дохода; таким образом, следует учитывать расходы, понесенные при получении дохода от недвижимого [реального] имущества, от сельского хозяйства или лесоводства. Однако эта цель не должна мешать использованию налога, взимаемого у источника с дохода от недвижимого [реального] имущества, 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 [реального] 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 бывшей Группы экспертов, 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 прямого владения недвижимым имуществом владеет акциями компании, которой принадлежит это имущество, и что владение такими акциями 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 дохода от такого использования или обладания правом собственности. Они также могут расширить сферу действия Статьи 22, с тем чтобы предусмотреть налогообложение у источника акций таких компаний.

В. 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 Комментарие 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»²⁹.

6. В Комментарие ОЭСР отмечается:

1. [...] 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 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, явля-

²⁹ Пункт 1 Комментария ОЭСР к Статье 6.

ется 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. В Статье 6 не содержится положения, касающегося процента на задолженность, обеспеченную недвижимым имуществом, но этот вопрос рассматривается в рамках Статьи 11, 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. Этот пункт предусматривает, 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 Комментариях ОЭСР также отмечается, что:

4. [...] 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 определяют применение внутреннего права в том, что касается порядка налогообложения дохода от недвижимого имущества.

Эти наблюдения в равной мере применимы в случае непромышленных и некоммерческих видов деятельности на основании включения в пункт 4 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций по вопросам дохода от недвижимого имущества, используемого для оказания услуг независимых подрядчиков.

Статья 7

ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЙ

А. ОБЩИЕ СООБРАЖЕНИЯ

1. Статья 7 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций включает ряд положений Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР 2008 года как без изменений, так и с существенными поправками, а также некоторые новые положения. Комитет экспертов на своей ежегодной сессии в 2009 году принял решение не одобрять подход ОЭСР к Статье 7 в связи с опубликованным в 2008 году Докладом ОЭСР по вопросу об отнесении прибыли к постоянным представительствам³⁰ (Доклад 2008 года о постоянных представительствах). Доклад 2008 года о постоянных представительствах предусматривает учет операций между различными частями предприятия, такими как постоянное представительство и его головное отделение, в большей степени, чем это признано в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Этот подход ОЭСР на данный момент отражен в новой Статье 7 Типовой конвенции ОЭСР 2010 года и в Комментариях к этой статье. Комитет экспертов постановил не одобрять подход ОЭСР, поскольку он прямо противоречит пункту 3 Статьи 7 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, который в целом не допускает вычета сумм, «уплаченных» постоянным представительством своей главной конторе (если только они не идут на возмещение фактических расходов). Было признано, что это правило по-прежнему имеет актуальное значение в контексте Типовой конвенции Организации Объединенных Наций независимо от тех изменений, которые вносятся в Типовую конвенцию ОЭСР и комментарии к ней. Поэтому следует отметить, что все последующие ссылки на Статью 7 Типовой конвенции ОЭСР и Комментарии к ней согласуются с Типовой конвенцией ОЭСР 2008 года. Статья 7 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций и Статья 7 Типовой конвенции ОЭСР в редакции 2008 года во многом согласуются (за исключением особых дополнений Организации Объединенных Наций). Отдельные аспекты Комментария ОЭСР 2008 года отражают позиции, изложенные в Докладе 2008 года о постоянных представительствах. В тех местах, где Комментарий ОЭСР 2008 года отражает подход этого доклада, ссылка вместо этого дается на Типовую конвенцию ОЭСР в редакции 2005 года, которая никак этим не затрагивается.

2. Общепринятый принцип «на расстоянии вытянутой руки», содержащийся в Типовой конвенции ОЭСР, в соответствии с которым прибыль, относимая к постоянному представительству, — это та прибыль,

³⁰ Доклад по вопросу отнесения прибыли к постоянным представительствам, 2008 год. Размещен по адресу: www.oecd.org/dataoecd/20/36/41031455.pdf.

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 этот принцип 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 принципа «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 принципа «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 переданные по лицензии патентные права. Кроме того, сюда входят комиссионные сборы (кроме возмещения 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. Как отмечается в пункте 1, выше, этот подход согласуется с подходом, принятым в толковании Статьи 7 в Типовой конвенции ОЭСР в редакции 2008 года, но он отличается от подхода, принятого ОЭСР в ее Докладе 2008 года о постоянных представительствах.

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 редакции 2008 года³¹, в котором говорится: «Прибыль не относится к постоянному представительству на основании простого приобретения этим постоянным представительством изделий или товаров для данного предприятия». При разработке проекта Типовой конвенции Организации Объединенных Наций 1980 года бывшая 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. Когда этот вопрос рассматривался бывшей Группой экспертов, некоторые ее члены из развивающихся стран сочли, 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 сочли, 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 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР без поправок³².

³¹ Пункт 5 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР был удален в процессе обновления Типовой конвенции ОЭСР, проведенного в 2010 году.

³² Формулировка, которую поддержали эти члены Группы, была идентична формулировке пункта 5 Типовой конвенции ОЭСР в редакции 2008 года.

В. КОММЕНТАРИЙ К ПУНКТАМ СТАТЬИ 7

Пункт 1

6. В данном пункте воспроизводится пункт 1 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР в редакции 2008 года, 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. Подпункты *b* и *c* означают, что Типовая конвенция Организации Объединенных Наций усиливает соответствующую статью Типовой конвенции ОЭСР за счет включения правила «силы притяжения» ограниченной силы. Это позволяет стране, в котором находится постоянное представительство, облагать налогом не только прибыль, относящуюся к этому постоянному представительству, но и другие прибыли предприятия, полученные в этой стране в пределах, разрешенных данной статьей. Отмечается, что сфера применения правила «силы притяжения» ограничена прибылью предприятия, охватываемой Статьей 7, и не распространяется на доходы от капитала (дивиденды, проценты и роялти), которые рассматриваются в других договорных положениях. Те, кто поддерживает это правило, выдвигают аргумент о том, что согласно этому правилу ни продажа через независимых комиссионеров, ни закупочная деятельность не будут налогооблагаемыми для принципала. Некоторые члены Группы из развитых стран указывали, что правило «силы притяжения» было признано неудовлетворительным и было 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 создает 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 Договариваемом 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.

7. В ходе пересмотра в 1999 году Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, однако, некоторые члены Группы экспертов сочли, что такое ограниченное по юридической силе 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.

8. Комитет считает, что следующая часть комментария к пункту 1 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР в редакции 2008 года распространяется на соответствующий пункт Статьи 7:

11. Когда речь идет о части прибыли предприятия, относящейся к постоянному представительству, то во втором предложении пункта 1 содержится прямая ссылка на пункт 2, которая дает директивы для определения того, какая прибыль должна быть отнесена к постоянному представительству. Поскольку пункт 2 является составной частью контекста, в котором следует читать эту фразу, ее не следует толковать таким образом, чтобы это вступало в противоречие с пунктом 2, например, истолковывая ее как ограничение суммы прибыли, которая может быть отнесена к постоянному представительству, суммой прибыли предприятия в целом. Таким образом, хотя пункт 1 предусматривает, что Договаривающееся государство может облагать налогом только прибыль предприятия другого Договаривающегося государства в той мере, в которой она может быть отнесена к постоянному представительству, расположенному в первом государстве, однако именно пункт 2 определяет смысловое значение фразы «прибыль, относимая к постоянному представительству». Иными словами, директива пункта 2 может привести к тому, что прибыль будет приписываться постоянному представительству, даже если предприятие в целом никогда не приносило прибыли: и, наоборот, эта директива может привести к отсутствию прибыли, приписываемой постоянному представительству, даже если предприятие в целом принесло прибыль.

12. Очевидно, однако, Договаривающееся государство местоположения предприятия заинтересовано в надлежащем применении директивы пункта 2 государством, в котором находится постоянное

представительство. Поскольку директива распространяется на оба Договаривающихся государства, государство местоположения предприятия должно в соответствии со Статьей 23 устранить двойное налогообложение на прибыль, надлежащим образом отнесенную к постоянному представительству. Иными словами, если государство местонахождения постоянного представительства предпримет попытку ввести налог на прибыль, не подлежащую отнесению к постоянному представительству в соответствии со Статьей 7, это может привести к двойному налогообложению прибыли, которая надлежащим образом должна облагаться налогом только в государстве местонахождения предприятия.

13. Цель пункта 1 состоит в обеспечении ограничения на право одного из Договаривающихся государств облагать налогом прибыль от хозяйственной деятельности предприятий [которые являются резидентами] другого Договаривающегося государства. Этот пункт не ограничивает права Договаривающегося государства облагать налогами своих резидентов в соответствии с положениями о контролируемых иностранных компаниях, действующими в его внутреннем законодательстве, даже несмотря на то, что такой налог на этих резидентов может исчисляться применительно к части той прибыли предприятия — резидента другого Договаривающегося государства, которая связана с участием этих резидентов в таком предприятии. Взимаемый таким образом государством налог на своих резидентов не уменьшает прибыль предприятия другого государства, и поэтому нельзя утверждать, что этим налогом облагается такая прибыль (см. также пункт 23 Комментария к Статье 1 и пунктам 37–39 Комментария к Статье 10).

Некоторые страны не согласны с подходом, принятым во втором предложении пункта 13 Комментария ОЭСР, в котором говорится, что пункт 1 Статьи 7 не ограничивает права Договаривающихся государств облагать налогами своих резидентов в соответствии с положениями о контролируемых иностранных компаниях, заложенными в их внутреннее законодательство.

Пункт 2

9. В данном пункте воспроизводится пункт 2 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР. В ходе обсуждения бывшей Группой экспертов ее член 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.

10. 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.

11. 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.

12. При пересмотре Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в 1999 году 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 представительством того же предприятия. В связи с этим Договаривающиеся государства могут рассмотреть возможность следующего альтернативного уточнения:

В каждом из Договаривающихся государств к этому постоянно-му 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.

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

14. Как отмечается в пункте 14 Комментария к Статье 7 Типовой конвенции ОЭСР 2008 года, пункт 2 в существующей редакции «содержит основную директиву, на которой должно было основываться отнесение прибыли к постоянному представительству». Как говорится в этой статье, этот пункт безусловно зависит от положений пункта 3 настоящей статьи. Затем в пункте 14 Комментария ОЭСР указано следующее:

В этом пункте содержится положение, обычно содержащееся в двусторонних конвенциях, о том, что к постоянному представительству относят прибыль, которую это постоянное представительство получило бы, имея оно отношения не с остальной частью предприятия, а с абсолютно независимым предприятием на условиях и по ценам, преобладающим на обычном рынке. Это соответствует принципу «на расстоянии вытянутой руки», рассматриваемому в Комментарий к Статье 9. Обычно определяемая 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 отнесение прибыли, которую постоянное представительство может получить по операциям с другими постоянными представительством данного предприятия, содержание существующего пункта 2 должно обеспечивать его конкретную применимость к таким ситуациям. Таким образом, если предприятие одного 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 представительством этого предприятия как полностью самостоятельная структура.

15. Определение прибыли, относящейся к определенному постоянно-му представительству, является именно тем случаем, когда в Комментарий к Типовой конвенции ОЭСР 2008 года дается ссылка на Доклад 2008 года о постоянных представительствах. С учетом замечаний в пункте 1, выше, Комитет считает, что следующая часть комментариев к пункту 2 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР в редакции 2005 года применяется в отношении пункта 2 Статьи 7 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций:

12. В подавляющем большинстве случаев торговые счета постоянного представительства — обычно имеющиеся хотя бы потому, что успешно функционирующая предпринимательская организация, 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.

12.1. В связи с этим возникает вопрос о том, в какой степени 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 валю-

те, в которой предприятие учитывает свои операции. Однако, если торговые счета основаны на внутренних соглашениях, отражающих чисто искусственные договоренности, а не реальные экономические функции различных подразделений предприятия, такие соглашения просто не должны учитываться, а счета подлежат соответствующей корректировке. Это было бы в случае, например, если в рамках такого внутреннего соглашения постоянное представительство, участвующее в продажах, выполняло бы роль принципала (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.

12.2. 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 [...].

13. Даже если постоянное представительство в состоянии представить 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.

14. 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.

15. 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 если 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.

15.1. 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 временной лаг между моментом уплаты налога за рубежом и моментом его учета в стране местопребывания главной конторы данного предприятия. Этот временной 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 должна страна местопребывания главной конторы.

15.2. 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.

15.3. 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 перевод 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.

15.4. 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 3

16. В первом предложении пункта 3 Статьи 7 с небольшими редакционными изменениями воспроизведен текст пункта 3 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР в редакции 2008 года. В остальной части пункт содер-

жит дополнительные положения, сформулированные бывшей Группой экспертов в 1980 году. 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 сочли, 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, — 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.

17. 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 хозяйственной деятельности, кроме капитальных затрат, не подлежащих вычету на данный момент, или расходов личного или непромышленного 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 такой хозяйственной деятельности. 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 или эффективностью. 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 вычета таких производственных расходов; в противном случае возникнет необходимость рассмотрения требования о вычете расходов в целом, без учета обоснованности их объема или влияния на рентабельность хозяйственной деятельности.

18. Комитет считает, что приводимая ниже часть комментария к пункту 3 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР в редакции 2008 года применяется к первой части соответствующего пункта Статьи 7 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций:

27. 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.

28. 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 самостоятельным 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.

29. На самом деле, хотя применение пункта 3 может вызвать некоторые практические затруднения, особенно в отношении принципа самостоятельного предприятия и принципа «на расстоянии вытя-

нудой 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.

30. Кроме того, пункт 3 только определяет, какие расходы должны быть отнесены к постоянному представительству для целей определения прибыли, относящейся к этому постоянному представительству. Он не касается вопроса о том, подлежат ли вычету расходы по факту их отнесения при исчислении налогооблагаемого дохода постоянного представительства, так как условия для вычета расходов являются вопросом, который должен определяться внутренним законодательством при соблюдении норм Статьи 24 о недискриминации (в частности, пунктов 3 и 4 этой статьи).

Несмотря на приведенные выше замечания, Комитет экспертов отмечает, что некоторые страны могут указать на то, что они допускают только те вычеты, которые разрешены их внутренним законодательством.

31. 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 рас-

смагивать 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 постоянного 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.

32. 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.

33. 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. Безусловно, необходимо помнить, что просто покупка товаров не является постоянным представительством (пункт 4 *d* Статьи 5), чтобы в таких обстоятельствах не возникал вопрос об отнесении прибыли.

34. В отношении нематериальных прав правила, касающиеся взаимоотношений между предприятиями одной группы (например, выплата роялти или соглашения о распределении 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 между различными подразделениями предприятия фактические издержки по созданию или приобретению таких нематериальных прав, а также расходы, понесенные в связи с такими нематериальными правами, 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.

35. 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.

36. 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 из-

бегать схематичных решений и исходить из стоимости этих услуг в существующих обстоятельствах в каждом конкретном случае.

37. 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.

38. Режим в отношении услуг, оказываемых в процессе общего управления предприятием, ставит вопрос о 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 экстремальном случае существует большая вероятность того, что в главной конторе проводятся только заседания совета директоров, а вся остальная деятельность компании, за исключением чисто формальных юридических действий, осуществляется в постоянном 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. 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.

39. Конечно, возможно, что страны, в которых обычно некоторая часть общей прибыли предприятия относится к главной конторе с целью отражения прибыли, полученной за счет правильно-

го управления, пожелают сохранить эту практику. Данная статья никоим образом этому не препятствует. Тем не менее, как следует из приведенного выше пункта 38, 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.

40. 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.

41. Особенно серьезные проблемы возникают в связи с режимом в отношении начисления процентов. Во-первых, могут существовать суммы, которые по статье процентов выплачиваются главной конторе ее постоянным представительством в счет предоставленных ею ссуд последнему. Кроме финансовых компаний, таких как банки, общепризнано, что такие внутренние «проценты» не должны учитываться. Это обусловлено тем, что:

- 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.

42. По этим причинам в целом следует сохранить запрет на вычеты в отношении внутренних долгов и дебиторской задолженности с учетом особых проблем банков, о которых говорится ниже.

43. Отдельной проблемой, однако, является проблема вычета процентов по долгам, фактически понесенным предприятием. Такие долги могут быть полностью или частично связаны с деятельностью постоянного представительства; фактически получаемые предприятием в рамках соответствующих контрактов кредиты могут идти на цели либо главной конторы, либо постоянного представительства, либо и того и другого. В связи с этими долгами возникает вопрос о том, как определить часть процентов, которая подлежит вычету при исчислении прибыли, относящейся к постоянному представительству.

44. Подход, предлагавшийся [...] до 1994 года, 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, хорошо известно, что косвенное пропорциональное распределение совокупных процентных платежей, или той части процентов, которая остается после определенных видов прямого распределения, связано с практическими трудностями. Также хорошо известно, что прямое пропорциональное распределение совокупных расходов на выплаты процентов может неточно отражать затраты на финансирование постоянного представительства, поскольку налогоплательщик может иметь контроль над учетом ссуд и для отражения реальных экономических показателей может потребоваться корректировка, в частности учет того факта, что от независимого предприятия обычно ожидается наличие определенного уровня «свободного» капитала.

Таким образом, Комитет экспертов считает предпочтительным вести поиск практического решения. В нем будет учитываться структура капитала, соответствующая как организации, так и выполняемым функциям, включая необходимость признания того, что индивидуальное, отдельное и независимое предприятие должно иметь надлежащее финансирование.

Пункт 4

19. В данном пункте воспроизводится пункт 4 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР в редакции 2008 года. Комитет считает, что приводимая ниже часть комментария к пункту 4 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР 2008 года применима к соответствующему пункту Статьи 7 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций:

52. В некоторых случаях существовала практика определения прибыли, относимой к постоянному представительству, не на ос-

нове специальных счетов или оценки прибыли «на расстоянии вытянутой руки», а просто путем пропорционального распределения общей суммы прибыли предприятия с помощью различных формул. Такой 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 постоянно-му 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, нежели метод, учитывающий только деятельность постоянно-го 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.

54. Суть метода [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 основные 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 директиву, 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.

55. 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 5

20. В данном пункте воспроизводится пункт 6 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР в редакции 2008 года. Комитет считает, что приводимая ниже часть комментария к пункту 6 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР

2008 года применима к соответствующему пункту Статьи 7 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций:

58. 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; вследствие этого, пункт 6 гарантирует постоянный и последовательный налоговый режим.

Пункт 6

21. В данном пункте воспроизводится пункт 7 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР в редакции 2008 года. Комитет считает, что приводимая ниже часть комментария к пункту 7 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР 2008 года применима к соответствующему пункту Статьи 7 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций:

59. 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.

60. 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.

61. 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. Наряду с этим необходимо отметить, что некоторые специальные статьи содержат конкретные положения, устанавливающие приоритет

конкретной статьи (см. пункт 4 Статьи 6, пункт 4 статей 10 и 11, пункт [4] Статьи 12 и пункт 2 Статьи 21).

62. 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 предпринимательскому доходу, не принадлежащему к тем 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 предпринимательской прибыли в соответствии с налоговым законодательством Договаривающихся государств.

63. 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.

22. Необходимо иметь в виду, что в 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 значительные существенные изменения по сравнению со Статьей 8 (вариант А), и отдельно рассматривая 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 (вариант А) с незначительным уточнением в пункте 5.
2. Относительно налога с прибыли от эксплуатации морских судов в международных перевозках многие страны поддержали положение, закрепленное в Статье 8 (вариант А). 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 утверждали, 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. Таким образом, 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. Другие страны заявили, что не готовы отказываться даже от ограниченного объема поступлений от налогообложения иностранных судоходных предприятий, пока их собственное судоходство не достигнет более высокого уровня развития. Однако они признали, что в этой ситуации существенные затруднения возникают в связи с определением налогооблагаемой прибыли и распределением прибыли между различными заинтересованными странами, участвующими в эксплуатации судов в международных перевозках.
4. Поскольку общего согласия по положению о налогообложении прибыли от морских перевозок достигнуть не удалось, предлагается использовать два варианта, содержащихся в Типовой конвенции, и решать вопрос о таком налогообложении в ходе двусторонних переговоров.
5. Несмотря на то что оба текста Статьи 8 (варианты А и В) ссылаются на местонахождение «фактического руководящего органа предприя-

тия», некоторые страны могут пожелать заменить его на «государство местопребывания предприятия».

6. Несмотря на единое решение рекомендовать Статью 8 (вариант А) и Статью 8 (вариант В) как альтернативные варианты, некоторые страны, которые не были 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. В таких случаях вопросы налогообложения также должны решаться в ходе двусторонних переговоров.

7. В зависимости от частоты или объема трансграничных перевозок страны могут в ходе двусторонних переговоров пожелать распространить действие положений Статьи 8 на железнодорожный и автомобильный транспорт.

8. Некоторые страны считают, 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, получаемый 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.

В. Комментарии к пунктам Статьи 8 (варианты А и В)

Пункт 1 Статьи 8 (вариант А)

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 облага-

ется налогом исключительно в государстве местопребывания фактического руководящего органа предприятия, осуществляющего международные перевозки. Он представляет собой самостоятельное оперативное правило для морских перевозок и не подпадает под статьи 5 и 7, касающиеся прибылей предприятий, регулируемых правилом о постоянном представительстве. Освобождение от налога в стране источника во многом исходит из того, что доходы таких предприятий зарабатываются в открытом море, и существует вероятность того, 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 и выступают за вариант В.

10. В Комментариях к Типовой конвенции ОЭСР отмечается, что место фактического руководящего органа может находиться не в стране постоянного местопребывания предприятия, эксплуатирующего морские или воздушные суда и что «[...] поэтому некоторые государства предпочитают предоставлять исключительное право налогообложения государству постоянного местопребывания». В Комментариях 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 Комментариях отмечается:

3. Некоторые государства, с другой стороны, предпочитают принимать сочетание критерия постоянного местопребывания и критерия местонахождения 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 облагаться 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.

4. 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 [приведенная цитата пункта 4 взята из текста Комментария к Статье 8 Типовой конвенции ОЭСР в редакции 2003 года].

11. Руководствуясь изложенными выше принципами, Комментарий к Типовой конвенции ОЭСР в редакции 2003 года охватывает целый ряд видов деятельности по сравнению со сферой охвата при применении пункта 1 в тех случаях, когда эти виды деятельности осуществляются каким-либо предприятием, работающим в сфере эксплуатации морских или воздушных судов в международных перевозках. В Комментарие отмечаются следующие:

5. Прибыль от сдачи в аренду морского или воздушного судна, зафрахтованного с полной экипировкой, персоналом и снабжением, 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.

6. 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.

7. 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.

8. 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.

9. 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.

10. 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.

11. 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.

12. 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.

13. 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.

14. 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 1 Статьи 8 (вариант В)

12. В данном пункте воспроизводится пункт 1 Статьи 8 Типовой конвенции ОЭСР с исключением слов «морских судов 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 8 (вариант А) сохраняет силу только в части, относящейся к воздушным судам.

Пункт 2 Статьи 8 (вариант В)

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 также 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 исчислении 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 А) и пункт 3 Статьи 8 (вариант В)

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. Страны могут беспрепятственно урегулировать путем двусторонних переговоров какие-либо конкретные проблемы налогообложения, которые могут возникнуть в связи с внутренними водными перевозками, особенно между сопредельными странами.

16. В равной степени к этому пункту относятся правила, изложенные в пунктах 8–10, выше, касательно прав на налогообложение и охватываемых видов прибыли.

Предприятия, не занимающиеся исключительно морскими перевозками, внутренними водными перевозками или воздушными перевозками

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

18. Из формулировки пунктов 1 и 2 следует, что предприятия, занимающиеся не только морскими перевозками, внутренними водными перевозками или воздушными перевозками, тем не менее подпадают под действие положений этих пунктов в отношении прибыли, получаемой ими от эксплуатации принадлежащих им крупных и малых судов и воздушных судов.

19. 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.

20. 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, то правомерно утверждать, что никакая часть прибыли, полученной этим предприятием от его деятельности в качестве собственного перевозчика, не может быть надлежащим образом обложена налогом в государстве местоположения данного постоянного представительства. То же справедливо даже в том случае, 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, даже несмотря на то, что некоторые функции, связанные с эксплуатацией морских и воздушных судов в международных перевозках, могут осуществляться постоянным представительством, прибыли, получаемые в результате выполнения этих функций, подлежат налогообложению только в государстве местонахождения фактического руководящего органа предприятия. Любые расходы, полностью или частично понесенные при осу-

ществлении таких функций, должны вычитаться при исчислении той части прибыли, которая не облагается налогом в государстве местоположения постоянного представительства, и, таким образом, не они уменьшают относящуюся к постоянному представительству часть прибыли, которая может облагаться налогом в этом государстве в соответствии со Статьей 7.

21. Если морские или воздушные суда эксплуатируются в международных перевозках предприятия, то на применение данной статьи в отношении прибылей, получаемых от таких операций, не влияет тот факт, что такие морские или воздушные суда эксплуатируются постоянным представительством, не являющимся местом фактического руководящего органа всего предприятия. Следовательно, даже если такие прибыли можно отнести к постоянному представительству в соответствии со Статьей 7, они подлежат налогообложению только в государстве местонахождения фактического руководящего органа предприятия [...].

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

18. 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 Комментарий к Типовой конвенции ОЭСР:

22. В этом случае налог взимается только государством, где расположен порт приписки морского или речного судна. Предполагается, что, если порт приписки не может быть определен, налог взимается только в Договариваемом государстве, в котором оператор этого морского или речного судна является резидентом.

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

19. 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 Комментарий к Типовой конвенции ОЭСР отмечается:

23. 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.

24. 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 выполнении:

...но только в той части полученной таким образом прибыли, которая относится к участнику пропорционально его доле участия в совместных операциях.

Статья 9

АССОЦИИРОВАННЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

А. ОБЩИЕ СООБРАЖЕНИЯ

1. Статья 9 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит Статью 9 Типовой конвенции ОЭСР, за исключением нового пункта 3. Как отмечается в пункте 1 Комментария 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». Она должна рассматриваться в сочетании со Статьей 25 (Процедура взаимного согласования) и Статьей 26 (Обмен 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», согласно заявлению бывшей Группы экспертов, Договаривающиеся государства будут следовать принципам ОЭСР, изложенным в Руководящих принципах ОЭСР в области трансфертного ценообразования. Бывшая Группа экспертов в пересмотренной редакции Типовой конвенции Организации Объединенных Наций 1999 года пришла к выводу, что такое заключение представляет собой принципы, согласованные на международном уровне, и рекомендовала руководствоваться этими Руководящи-

ми принципами при применении принципа «на расстоянии вытянутой руки», который лежит в основе этой статьи.

Мнения, высказанные бывшей Группой экспертов еще не были рассмотрены Комитетом экспертов в полном объеме, о чем свидетельствуют материалы его ежегодных сессий.

В. 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. Ясно, что никакое переоформление счетов с последующей их корректировкой не должно производиться, если сделки между ассоциированными предприятиями осуществлялись на обычных коммерческих условиях открытого рынка, то есть, иными словами, «на расстоянии вытянутой руки».

5. В Докладе о недостаточной капитализации³³ Комитета по бюджетно-налоговым вопросам заявлено, что существует взаимосвязь между договорами об избежании двойного налогообложения и внутренними нормами относительно недостаточной капитализации, которая имеет отношение к сфере применения данной статьи. В пункте 3 Комментария к Статье 9 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, согласно имеющимся доказательствам, рассматриваться в качестве ссуды, или

³³ Принят Советом ОЭСР 26 ноября 1986 года и приведен в томе II полного варианта Типовой налоговой конвенции ОЭСР на стр. R(4)-1.

ее следует рассматривать как некий иной вид платежа, в частности взнос в акционерный капитал;

- с) применение норм, касающихся недостаточной капитализации, как правило, не должно приводить к увеличению налогооблагаемой прибыли соответствующих отечественных предприятий более чем до уровня прибыли, получаемой «на расстоянии вытянутой руки», и этот принцип следует соблюдать при применении существующих договоров о двойном налогообложении.

В Комментариях ОЭСР далее говорится:

4. 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 предоставлении доказательств или любых презумпций, иногда встречающихся во внутреннем законодательстве. Ряд стран толкуют данную статью так, 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 предоставлении 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 2

6. 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 Комментариях ОЭСР отмечается, что «пункт 2

предусматривает, что при таких обстоятельствах государство В должно произвести соответствующую корректировку во избежание двойного налогообложения»³⁴.

Однако, согласно Комментарию ОЭСР,

6. [...] корректировка не производится в государстве В автоматически, просто в связи с увеличением прибыли в государстве А; корректировка должна проводиться, только если государство В 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 сослаться 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 В обязано производить корректировку прибыли ассоциированной компании, только если оно считает, что корректировка, проведенная в государстве А, обоснована в принципе и в отношении полученной величины.

7. 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 Х в государстве А до уровня, которого она бы достигла «на расстоянии вытянутой руки», корректировка производится путем пересмотра начисления в отношении ассоциированного предприятия Y в государстве В, 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 В, как если бы она могла облагаться налогом в государстве А. Соответственно предприятие государства В имеет право на скидку в государстве В по Статье 23 в отношении налога, уплаченного его ассоциированным предприятием в государстве А.

8. В цели данного пункта не входит регулирование так называемых «вторичных корректировок». Предположим, что налогооблае-

³⁴ Пункт 5 Комментария ОЭСР к Статье 9.

мая прибыль предприятия X в государстве А была пересмотрена в сторону увеличения в соответствии с принципом, закрепленным в пункте 1. Предположим также, что корректировка прибыли предприятия Y в государстве В 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.

9. 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. Необходимо отметить, что пункт 2 никоим образом не препятствует проведению таких вторичных корректировок в тех случаях, когда они разрешены внутренним законодательством Договаривающихся государств.

10. Данный пункт также оставляет открытым вопрос о необходимости установления срока, по истечении которого государство В не будет обязано производить соответствующую корректировку прибыли предприятия Y после пересмотра в сторону увеличения прибыли предприятия X в государстве А. Некоторые государства считают, что обязательство государства В должно быть бессрочным, иными словами, что, на сколько бы лет назад ни возвращалось государство А в целях пересмотра налоговых начислений, предприятию Y должна быть в равной мере гарантирована соответствующая корректировка в государстве В. 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 В обязано произвести соответствующую корректировку [...].

11. В случае возникновения спора между сторонами относительно размеров или характера соответствующей корректировки они должны прибегнуть к процедуре взаимного согласования, предусмотренной в Статье 25; в Комментарий 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 [...].

7. Высказывалось мнение о том, что корреляционная корректировка в соответствии с пунктом 2 может быть весьма дорогостоящей для развивающейся страны, которая может посчитать нецелесообразным включение пункта 2 в свои договоры. Тем не менее пункт 2 составляет существенный аспект Статьи 9, и отсутствие положения о корреляционной корректировке приведет к двойному налогообложению, что противоречит целям Конвенции. Любая страна должна тщательно изучить положение о первичной корректировке согласно пункту 1, прежде чем решать, какая корреляционная корректировка надлежащим образом отражает первичную корректировку. Некоторые страны заняли позицию, согласно которой желательно исключить обязательство государства производить корреляционную корректировку, когда другое Договаривающееся государство уже скорректировало трансфертные цены. Такого результата можно достигнуть путем замены слова «должен» на слово «может». 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

8. В 1999 году в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций была внесена поправка, которая заключалась в добавлении нового пункта 3 в Статью 9. 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 нака-

занию 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 неналоговым и налоговым наказаниям. Некоторые страны могут счесть такое двойное наказание излишне суровым, при этом, однако, следует помнить о том, что, что случаи, когда применяются такие наказания, вероятно, будут носить исключительный характер и данное положение не будет применяться в повседневной практике.

Статья 10

ДИВИДЕНДЫ

А. 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, и пунктов 4 и 5, которые касаются услуг независимых подрядчиков, оказываемых с постоянной базы. 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 пункте 3 Комментария 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.

В. 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:

7. [...] 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.

8. Статья касается только дивидендов, выплачиваемых компанией — резидентом одного Договаривающегося государства резиденту другого Договаривающегося государства. Поэтому она не применяется к дивидендам, выплачиваемым компанией — резидентом 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 2

4. В этом пункте воспроизводится пункт 2 Статьи 10 Типовой конвенции ОЭСР с некоторыми изменениями, которые разъясняются ниже.
5. 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 дивидендам, а Типовая конвенция Организации Объединенных Наций оставляет возможность установления этих ставок в ходе двусторонних переговоров.
6. 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. При последнем рассмотрении этого вопроса бывшая 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.
7. Бывшая Группа экспертов 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.
8. Бывшая Группа экспертов 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.

9. 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. Бывшая Группа экспертов приняла решение не рекомендовать максимальную ставку, поскольку страны источника могут расходиться во взглядах относительно значения портфельных инвестиций и соответствующих цифр.

10. В 1999 году отмечалось, что практика заключения договоров между развитыми и развивающимися странами в последние годы 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.

11. 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.

12. 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.

13. В Комментарие к Типовой конвенции ОЭСР говорится следующее:

11. 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, предоставленные материнским компаниям, распространялись также на такое товарищество.

12. Требование о бенефициарной собственности было введено в пункте 2 Статьи 10 в целях прояснения значения слов «выплачиваемые... резиденту» как они используются в пункте 1 этой статьи. Из этого со всей очевидностью следует, что государство источника не обязано отказаться от права на налогообложение дивидендов только потому, что доход был немедленно получен резидентом государства, с которым государство источника заключило конвенцию. Термин «собственник-бенефициар» не используется в узком техническом смысле, скорее его следует толковать в контексте и в свете целей и задач Конвенции, включая избежание двойного налогообложения и предупреждение уклонения от уплаты налогов.

12.1. В случае если некую статью доходов получает резидент одного Договаривающегося государства, действующий в качестве агента или получателя, то для государства источника было бы несовместимым с целями и задачами Конвенции предоставление налоговой льготы или освобождения от налога лишь по причине статуса непосредственного получателя дохода в качестве резидента другого Договаривающегося государства. Непосредственный получатель дохода в этой ситуации подпадает под критерии резидента, при этом, вследствие этого статуса, возможность двойного налогообложения не возникает, поскольку такой получатель не считается владельцем дохода в целях налогообложения в государстве постоянного пребывания. Столь же несовместимым с целями и задачами Конвенции для государства источника является предоставление налоговой льготы или освобождения от налога в случае, когда резидент одного из Договаривающихся государств, за исключением отношений агента или поверенного, просто выступает в качестве подставного лица для другого лица, которое фактически является бенефициаром рассматриваемого дохода. По этим причинам в докладе Комитета по бюджетным вопросам, озаглавленном «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование подставных компаний»

(Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies)³⁵, сделан вывод о том, что подставная компания обычно не может рассматриваться в качестве собственника-бенефициара, если, даже будучи формальным собственником, она практически имеет весьма узкие полномочия, которые делают ее применительно к рассматриваемому доходу всего лишь фидуциарием, или управляющим, действующим от имени заинтересованных сторон.

12.2. При условии соблюдения других установленных данной статьей условий, ограничение налога в государстве источника продолжает действовать, если между бенефициаром и плательщиком существует посредник, например агент или получатель по доверенности, но при этом собственник-бенефициар является резидентом другого Договаривающегося государства (в 1995 году в текст Типовой конвенции была внесена поправка для разъяснения этого пункта, по которому была достигнута согласованная позиция всех стран-членов). Государства, желающие уточнить данное положение, имеют возможность сделать это в ходе двусторонних переговоров.

13. 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.

13.1. В соответствии с внутренним законодательством многих государств пенсионные фонды и другие аналогичные организации, как правило, освобождаются от налога на доходы от инвестиций. Для того чтобы добиться нейтрального режима в отношении отечественных и иностранных инвестиций со стороны этих организаций, некоторые государства предусматривают на двусторонней основе, что доходы, включая дивиденды, полученные такой организацией — резидентом другого государства, освобождаются от налогообложения у источника. Желающие пойти по этому пути государства могут договориться на двусторонней основе о положении с формулировкой, соответствующей положению, которое содержится в пункте 69 Комментария к Статье 18.

13.2. Аналогичным образом, некоторые государства воздерживаются от взимания налога на дивиденды, выплачиваемые в дру-

³⁵ Воспроизводится в томе II полной версии Типовой конвенции ОЭСР на стр. R(6)-1.

гих государствах и некоторым своим стопроцентным дочерним компаниям, по меньшей мере в той степени, в которой такие дивиденды начисляются за счет видов деятельности государственного характера. Некоторые государства имеют возможность предоставлять такое освобождение от налога в соответствии со своим толкованием принципа суверенного иммунитета (см. пункты 6.38 и 6.39 Комментария к Статье 1), другие — в соответствии с положениями своего внутреннего законодательства. Желающие пойти по такому пути государства могут подтвердить или уточнить в своих двусторонних конвенциях сферу охвата этих льгот или предоставлять такое освобождение в тех случаях, когда оно не может быть предоставлено на иных основаниях. Это можно сделать путем добавления в Статью дополнительного пункта примерно в следующей редакции:

Несмотря на положения пункта 2, дивиденды, которые указаны в пункте 1, подлежат налогообложению только в Договариваемом государстве, резидентом которого является получатель, если собственником — бенефициаром таких дивидендов является государство, или его административно-территориальное образование, или местные органы власти.

14. Два Договариваемых 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 такой компании освобождение от налога с дивидендов, полученных по пакету менее чем 25 процентов в дочернем предприятии-нерезиденте.

15. 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 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 законодательстве 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 ак-

ций, которая в большинстве случаев отражается как капитал в балансе компании.

- с) 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 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 «капитал», используемого в подпункте *a* пункта 2, и использовать вместо него критерий «право голоса».

16. 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 отноше-

нии полученных дивидендов. В связи с этим Договаривающиеся государства могут включить аналогичное условие в свои конвенции.

17. 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 составляет 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.

18. 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.

19. 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 71 Комментария к Статье 24).

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

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

22. Обычно приводится следующий пример: собственник — бенефициар дивидендов, возникающих в Договариваемом государстве, является компанией — резидентом другого Договариваемого 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 3

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

23. 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 определение 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.

24. Понятие «дивиденды» 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 этом 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.

25. 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.

26. 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.

27. 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 *société 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.

28. Выплаты, считающиеся дивидендами, могут включать не только распределение прибыли по решению годового общего собрания акционеров, но и другие денежные или равноценные денежные 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.

29. 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.

30. 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 4

15. 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, за исключением того, что в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций дается ссылка на компанию, оказывающую услуги независимого подрядчика с постоянной базы. В Комментариях 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, который составляет часть активов постоянного представительства или иным образом фактически связан с этим представительством [...]»³⁶.

В Комментариях ОЭСР также отмечается:

32. Было высказано предположение, что этот пункт может привести к злоупотреблениям путем передачи акций постоянным представителям, созданным исключительно для этой цели в странах, которые предлагают льготный режим налогообложения дохода от дивидендов. Помимо того, что такие неправомерные операции могут стать основанием для применения внутренних норм по борьбе со злоупотреблениями, следует признать, что тот или иной конкретный объект может представлять собой постоянное представительство, если в нем ведется предпринимательская деятельность, а также то, что необходимо соблюдение требования о том, что пакет акций должен быть «действительно связан» с таким объектом, чтобы считать, что пакет акций действительно связан с этой предпринимательской деятельностью.

Пункт 5

16. 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 за исключением ссылки на «основную базу» в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. В Комментариях ОЭСР сказано следующее:

³⁶ Пункт 31 Комментария ОЭСР к Статье 10.

33. 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.

34. 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.

35. 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.

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

37. Здесь можно возразить, что если страна, резидентом которой является налогоплательщик, согласно своему законодательству по контролируемым иностранным компаниям или другим имеющим аналогичное действие нормам, стремится облагать налогом нераспределенную прибыль, то она действует вопреки положениям пункта 5. Однако следует отметить, что этот пункт ограничивается налогообложением у источника и, таким образом, не касается налогообложения в месте постоянного пребывания по встречному такому законодательству или нормам. Кроме того, данный пункт касается только налогообложения компании, а не акционера.

38. Применение такого законодательства или норм может, однако, осложнить применение Статьи 23. 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 далеко не ясно, должна ли налогооблагаемая сумма рассматриваться как дивиденд в значении Статьи 10 или как «прочие доходы» в значении Статьи 21. Согласно некоторым из этих законов или норм предусматривается, 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. Неясно, 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.

39. 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 посто-

янного местопребывания акционера, даже если распределенная прибыль (дивиденд) в прошлые годы облагалась налогом в соответствии с законодательством по контролируемым иностранным компаниям или другими имеющими аналогичное действие нормами. 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 указанному законодательству или нормам), 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 указанного законодательства или норм 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.

17. 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 Комментария к Статье 10 Типовой конвенции ОЭСР.

Налоги на прибыль отделений

18. Включение положения о налогах на прибыль отделений в новой редакции Типовой конвенции Организации Объединенных Наций обсуждалось на совещаниях бывшей Группы экспертов в 1987 и 1992 годах. В дальнейшем этот вопрос обсуждался на совещании 1997 года (восьмое совещание) бывшей 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.

19. 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.

20. 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.

21. 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 Договариваемом 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.

22. 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 а]. На совещании бывшей 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, нежели в Статью 7, поскольку такой налог предполагается как аналог налога с дивидендов.

23. 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.

24. На совещании бывшей Группы экспертов 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, взимаемым 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).

25. Некоторые члены бывшей 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 этом 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, и пунктов 4 и 5, в которых содержится ссылка на услуги независимого подрядчика, оказываемые с постоянной базы.

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 Комментариях к Типовой конвенции ОЭСР отмечается, что, хотя такое двойное налогообложение может быть устранено путем запрета налогообложения процентов в стране источника или стране постоянного местопребывания,

3. 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 (см. Статью 23 А или Статью 23 В).

4. 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.

В. 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:

5. В пункте 1 закреплён принцип, согласно которому проценты, возникающие в одном Договариваемом государстве и выплачиваемые резиденту другого Договариваемого государства, могут облагаться налогом в этом другом государстве. При этом он не предоставляет исключительного права налогообложения государству постоянного местопребывания. Термин «выплачиваемые» имеет весьма широкое значение, поскольку понятие платежа означает выполнение обязательства передать средства в распоряжение кредитора в порядке, предписанном договором или обычной практикой.

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

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 Объединённых Наций оставляет определение величины процента на решение в ходе двусторонних переговоров.

8. Когда эта статья рассматривалась бывшей Группой экспертов, 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.

9. Члены Группы из развивающихся стран согласились на решение о налогообложении как страной постоянного местопребывания, так и страной источника, закрепленное 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 бывшая Группа экспертов не смогла прийти к общему согласию о другом предельном уровне, этот вопрос оставлен для решения в ходе двусторонних переговоров.

10. 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.

11. 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).

12. 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; или
- 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, равносителен дополнительному налогу на резидентов страны источника. Один из путей решения этой проблемы — предоставление возможности кредитору рассматривать такой доход как прибыль предприятия в соответствии со Статьей 7, но в связи с таким подходом у банков и налоговых органов возникают проблемы с расчетами и вопросы административного характера.

13. 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.

14. 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.

15. На заседании бывшей Группы экспертов 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.

16. 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.

17. Бывшая Группа экспертов 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.

18. Комментарий к Типовой конвенции ОЭСР содержит следующие положения:

9. Требование о бенефициарной собственности было введено в пункте 2 Статьи 11 в целях прояснения значения слов «выплачиваемые резиденту» как они используются в пункте 1 этой статьи. Из этого со всей очевидностью следует, что государство источника не обязано отказаться от права на налогообложение дивидендов только потому, что доход был немедленно получен резидентом государства, с которым государство источника заключило конвенцию. Термин «собственник-бенефициар» не используется в узком техническом смысле, скорее его следует толковать в контексте и в свете целей и задач Конвенции, включая избежание двойного налогообложения и предупреждение уклонения от уплаты налогов.

10. Налоговая льгота или освобождение от налога в отношении некой статьи доходов предоставляется государством источника резиденту другого Договаривающегося государства, чтобы полностью или частично избежать двойного налогообложения, которое могло бы возникнуть в результате одновременного налогообложения этого дохода со стороны государства постоянного местопребывания. В случае если некую Статью доходов получает резидент одного Договаривающегося государства, действующий в качестве агента или получателя, то для государства источника было бы несовместимым с целями и задачами Конвенции предоставление налоговой льготы или освобождения от налога лишь по причине статуса непосредственного получателя дохода в качестве резидента другого Договаривающегося государства. Непосредственный получатель дохода в этой ситуации подпадает под критерии резидента, при этом, вследствие этого статуса, возможность двойного налогообложения не возникает, поскольку такой получатель не считается владельцем дохода в целях налогообложения в государстве постоянного пребывания. Столь же несовместимым с целями и задачами Конвенции для государства источника является предоставление налоговой льготы или освобождения от налога в случае, когда резидент одного из Договаривающихся государств, за исключением наличия отношений агента или поверенного, просто выступает в качестве подставного лица для другого лица, которое фактически является бенефициаром рассматриваемого дохода. По этим причинам в докладе Комитета по бюджетным вопросам, озаглавленном «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование подставных компаний» (Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies)³⁷, сделан вывод о том, что подставная компания обычно

³⁷ Воспроизводится в томе II полной версии Типовой конвенции ОЭСР на стр. R(6)-1.

не может рассматриваться в качестве собственника-бенефициара, если, даже будучи формальным собственником, она практически имеет весьма узкие полномочия, которые делают ее применительно к рассматриваемому доходу всего лишь фидуциарием, или управляющим, действующим от имени заинтересованных сторон.

11. При условии соблюдения других установленных данной статьей условий ограничение налога в государстве источника продолжает действовать, если между бенефициаром и плательщиком существует посредник, например агент или получатель по доверенности, но при этом собственник-бенефициар является резидентом другого Договаривающегося государства (в 1995 году в текст Типовой конвенции была внесена поправка для разъяснения этого пункта, по которому была достигнута согласованная позиция всех стран-членов). Государства, желающие уточнить данное положение, имеют возможность сделать это в ходе двусторонних переговоров.

12. 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 [...].

13. Не указывается, должны ли 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.

14. 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 23 А и 23 В.

Пункт 3

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

18. 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 mobilier*) 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.

19. 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.

20. 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.

21. 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 гарантирует, что будущие изменения в законодательстве любой страны не повлияют на действие конвенций;
- 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.

21.1. 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.

19.1. Кроме того, в ряде стран определенные нетрадиционные финансовые механизмы согласно внутреннему законодательству приравниваются к долговым отношениям, хотя они по своей юридической форме не являются займом. Определение процентов, которое приводится в пункте 3, применяется к платежам, которые производятся в рамках таких финансовых механизмов.

19.2. Вышесказанное применяется, например, к исламским финансовым инструментам в случаях, когда по экономической сути договор, который заключается с применением такого инструмента, является займом (даже если по юридической форме он таковым не является). Это можно проиллюстрировать на примерах таких договоров, как «мурабаха», «истисна», отдельные формы договоров «мударара» и «мушарака» (то есть

деPOSITные вклады с начислением прибыли и убывающая «мушарака») и «иджара» (в случаях, когда такой договор приравнивается к финансовому лизингу), а также «сукук», которые заключаются на основе таких инструментов³⁸.

19.3. Страны, которые не имеют в своем внутреннем законодательстве вышеназванных инструментов и которые обычно применяют, по сути, экономический подход к вопросам налогообложения, могут тем не менее применять определение процентов к выплатам, производимым по этим инструментам. Наоборот, такие страны, а также страны, которые придерживаются сугубо юридического подхода к вопросам налогообложения, могут прямо ссылаться на подобные инструменты при определении процентов в договоре. Это можно сделать путем вставки следующей формулировки после первого предложения:

Этот термин включает также доход от таких финансовых механизмов, как исламские финансовые инструменты, в случаях, когда основной договор можно по существу классифицировать как заем.

19.4. При этом очевидно, что вышеназванное не применяется к исламским финансовым инструментам в случаях, когда договор по своему экономическому существу не может классифицироваться как заем.

19.5. Затем в Комментариях ОЭСР говорится следующее:

22. 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 (*pro rata temporis*), 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 государ-

³⁸ Комитет принял решение включить более подробную информацию по таким инструментам в следующую редакцию Руководства Организации Объединенных Наций по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами.

ства могут исключить из сферы применения Статьи 11 любые виды процентов, которые они намерены рассматривать как дивиденды.

23. 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 элемент процентов с капитала, вложенного в приобретение, а также возврата капитала, и таким образом очередные платежи являются «частными плодами» (*fruits civils*), 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 4

20. 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 двумя изменениями. Во-первых, Типовая конвенция Организации Объединенных Наций содержит ссылку на постоянную базу, а также на постоянное представительство. Во-вторых, 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

21. Данный пункт воспроизводит пункт 5 Статьи 11 Типовой конвенции ОЭСР, который указывает, что проценты происходят из источника в стране, резидентом которой является плательщик, за исключением того, что Типовая конвенция Организации Объединенных Наций содержит ссылку на постоянную базу, а также на постоянное представительство. В 1999 году в первое предложение пункта 5 были внесены поправки в соответствии с Типовой конвенцией ОЭСР. Однако в ходе обсуждения бывшая Группа экспертов 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 Комментариях ОЭСР к пункту 5 Статьи 11 говорится следующее:

26. В данном пункте закреплён 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 Договариваемом государстве плательщику процентов. Если ссуда получена для нужд этого представительства и оно выплачивает по нему проценты, данный пункт устанавливает, что источник процента находится в Договариваемом государстве, в котором расположено постоянное представительство, не принимая во внимание место постоянного пребывания владельца постоянного представительства, даже если он является резидентом третьего государства.

27. При отсутствии экономической связи между ссудой, из которой возникают проценты, и постоянным представительством государства, 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, закреплённого 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 которого 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*.

28. 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 Договариваемом 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 Договариваемом государстве, резидентом которого является плательщик, так и в Договариваемом 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.

29. Было принято решение не регулировать такой случай в Конвенции. Таким образом, Договаривающееся государство, резидентом которого является плательщик, не обязано отказываться от своего налога у источника в пользу третьего государства, где расположено постоянное представительство, для которого была получена ссуда и за счет которого уплачиваются проценты. Если бы ситуация была другой и третье государство не облагало бы налогом у источника проценты, выплачиваемые постоянным представительством, то предпринимались бы попытки избежать налога у источника в Договаривающемся государстве за счет использования постоянного представительства, расположенного в таком третьем государстве. Государств, для которых это не является проблемой и которые могут пожелать рассмотреть проблемы, описанные в предыдущем абзаце, могут сделать это, согласившись на использование в своих двусторонних конвенциях альтернативной формулировки пункта 5, которая предлагается в пункте 30 ниже. Указанного риска двойного налогообложения можно также избежать с помощью многосторонней конвенции. Кроме того, если в случае, описанном в пункте 28, государство постоянного местонахождения плательщика и третье государство, где расположено постоянное представительство, для которого была получена ссуда и за счет которого уплачиваются проценты, совместно претендуют на право налогообложения процентов у источника, ничто не мешает этим двум государствам совместно, в соответствующих случаях, с государством, резидентом которого является бенефициар, принять согласованные меры во избежание двойного налогообложения, вытекающего из таких претензий, используя, при необходимости, процедуру совместного согласования (как предусмотрено в пункте 3 Статьи 25).

30. Как указано в пункте 29, такого двойного налогообложения можно избежать либо с помощью многосторонней конвенции, либо если государство, резидентом которого является бенефициар, и государство, резидентом которого является плательщик, согласятся на следующую редакцию второго предложения пункта 5, вследствие чего пункты 1 и 2 этой статьи не будут распространяться на проценты, которые в этом случае обычно подпадают под Статью 7 или Статью 21:

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].

31. 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, как рассмотренный [...] выше.

Пункт 6

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

32. 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.

33. 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.

34. 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.

35. 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 как минимум удалить ограничительную фразу «связанных с долговым требованием, по которому они выплачиваются». Если есть ощущение необходимости обеспечения большей ясности по поводу намерений, то после слова «превосходит» можно добавить такие слова, как «по любой причине». Может применяться любой из этих альтернативных вариантов, если некоторые или все выплаты процентов являются чрезмерными, поскольку сумма кредита или связанные с ним условия (в том числе процентная ставка) отличаются от тех, которые были бы согласованы в отсутствие специальных отношений. 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.

36. 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.

23. При последнем рассмотрении этого вопроса некоторые члены бывшей 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

А. 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 этой 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 за-

тратить 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 Комментарий к Статье 12 Типовой конвенции ОЭСР есть следующие предварительные замечания:

1. В принципе роялти за лицензию на использование патентов и аналогичной собственности и аналогичные платежи 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).

2. 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.

В. 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. 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 роялти исключительно государством постоянного местопребывания, которое предусмотрено Статьей 12 Типовой конвенции ОЭСР.

5. Комментарий Типовой конвенции ОЭСР содержит следующие профильные положения:

4. Требование о бенефициарной собственности было введено в пункте 1 Статьи 12 в целях прояснения того, как эта статья применима к выплатам в пользу посредников. Из этого со всей очевидностью следует, что государство источника не обязано отказаться от права на налогообложение дивидендов только потому, что доход был немедленно получен резидентом государства, с которым государство источника заключило конвенцию. Термин «собственник-бенефициар» не используется в узком техническом смысле, скорее его следует толковать в контексте и в свете целей и задач Конвенции, включая избежание двойного налогообложения и предупреждение уклонения от уплаты налогов.

4.1. Налоговая льгота или освобождение от налога в отношении некой статьи доходов предоставляется государством источника резиденту другого Договаривающегося государства, чтобы полностью или частично избежать двойного налогообложения, которое могло бы возникнуть в результате одновременного налогообложения этого дохода со стороны государства постоянного местопребывания. В случае если некую Статью доходов получает резидент одного Договаривающегося государства, действующий в качестве агента или получателя, то для государства источника было бы несовместимым с целями и задачами Конвенции предоставление налоговой льготы или освобождение от налога лишь по причине статуса непосредственного получателя дохода в качестве резидента другого Договаривающегося государства. Непосредственный получатель дохода в этой ситуации подпадает под критерии резидента, при этом вследствие этого статуса возможность двойного налогообложения не возникает, поскольку такой получатель не считается владельцем дохода в целях налогообложения в государстве постоянного пребывания. Столь же несовместимым с целями и задачами Конвенции для государства-источника является предоставление налоговой льготы или освобождения от налога в случае, когда резидент одного из Договаривающихся государств, за исключением наличия отношений агента или поверенного, просто выступает в

качестве подставного лица для другого лица, которое фактически является бенефициаром рассматриваемого дохода. По этим причинам в докладе Комитета по бюджетным вопросам, озаглавленном «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование подставных компаний» (Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies)³⁹, сделан вывод о том, что подставная компания обычно не может рассматриваться в качестве собственника-бенефициара, если, даже будучи формальным собственником, она практически имеет весьма узкие полномочия, которые делают ее применительно к рассматриваемому доходу всего лишь фидуциарием или управляющим, действующим от имени заинтересованных сторон.

4.2. При условии соблюдения других установленных данной статьей условий ограничение налога в государстве источника продолжает действовать, если между бенефициаром и плательщиком существует посредник, например агент или получатель по доверенности, но, при этом собственник-бенефициар является резидентом другого Договаривающегося государства (в 1995 году в текст Типовой конвенции была внесена поправка для разъяснения этого пункта, по которому была достигнута согласованная позиция всех стран-членов). Государства, желающие уточнить это положение, имеют возможность сделать это в ходе двусторонних переговоров.

6. В ходе обсуждения бывшей Группой экспертов в 1999 году 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 разви-

³⁹ Воспроизводится в томе II полной версии Типовой конвенции ОЭСР на стр. R(6)-1.

тию 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 облагаться 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 23 А или 23 В.

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 аренду 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 бывшей Группы экспертов 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 пробле-

ме. 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, исключаящую из данной статьи арендную плату за использование оборудования. Кроме того, пункт 3 Статьи 12 включает плату за звукозаписи и роялти, не вошедшие в соответствующее положение Типовой конвенции ОЭСР. Сохраняют силу следующие выдержки из Комментария ОЭСР (в квадратных скобках указан текст пунктов Комментария, который содержит различия между Типовой конвенцией Организации Объединенных Наций и Типовой конвенцией ОЭСР):

8. Пункт 2 содержит определение термина «роялти». В целом оно относится к правам или собственности, составляющим различные формы литературной или художественной собственности, элементы интеллектуальной 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.

8.4. 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.

10. 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.

11. 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, были сформулированы разными специальными органами и авторами. Слова «платежи...

за информацию об опыте промышленного, коммерческого или научного характера» используются в контексте передачи определенной информации, которая не была запатентована и, как правило, не подпадает под другие категории прав интеллектуальной собственности. Это в целом соответствует нераскрытой информации промышленного, коммерческого или научного характера, вытекающей из предыдущего опыта, которая имеет практическое применение в деятельности предприятия и в результате раскрытия которой может быть получена экономическая выгода. Поскольку это определение относится к информации о предыдущем опыте, данная статья не распространяется на платежи за новую информацию, полученную в результате оказания услуг по требованию плательщика.

Некоторые члены Комитета экспертов считают, что нет никаких оснований ограничивать сферу охвата информации промышленного, коммерческого или научного характера только информацией, вытекающей из предыдущего опыта. Затем в Комментариях ОЭСР идут следующие положения:

11.1. 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.

11.2. 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. Платежи, осуществляемые по таким контрактам, как правило, подпадают под действие Статьи 7 или применительно к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций — под действие Статьи 14.

11.3. Необходимость в проведении различий между этими двумя видами платежей, то есть платежами за поставку ноу-хау и платежами за предоставление услуг, иногда приводит к возникновению трудностей практического характера. Для проведения такого различия применимы следующие критерии:

- контракты на поставку ноу-хау охватывают информацию, описанную в пункте 11, которая уже существует, или охватывают передачу информации этого типа после ее составления или разработки и включают особые положения, касающиеся конфиденциальности этой информации;

- в случае контрактов на оказание услуг поставщик обязуется выполнять услуги, которые могут потребовать использования со стороны такого поставщика специальных знаний, навыков и опыта, но не передачу таких специальных знаний, навыков или опыта другой стороне;
- в большинстве случаев, связанных с поставками ноу-хау, поставщику по такому контракту, как правило, практически ничего не надо делать помимо передачи имеющейся информации или воспроизведения имеющихся материалов. С другой стороны, контракт на выполнение услуг будет, в большинстве случаев, предусматривать гораздо более высокий уровень расходов со стороны поставщика для выполнения своих договорных обязательств. Например, поставщику, в зависимости от характера предоставляемых услуг, возможно, придется понести расходы по заработной плате работников, занятых в исследованиях, разработке, тестировании, подготовке чертежей и других смежных видов деятельности или по выплатам субподрядчикам за предоставление аналогичных услуг.

11.4. К примерам платежей, которые вследствие вышесказанного следует считать полученными в качестве компенсации не за предоставление ноу-хау, а, скорее, за предоставление услуг, относятся следующие:

- платежи, полученные в качестве вознаграждения за послепродажное обслуживание;
- платежи за услуги, предоставляемые продавцом покупателю в соответствии с гарантией;
- платежи за чисто техническую помощь;
- платежи за перечень потенциальных клиентов, когда такой перечень составляется специально для плательщика из общедоступной информации (при этом, однако, оплата за закрытый перечень потребителей, к которым получатель платежа поставлял конкретный продукт или услугу, представляет собой оплату ноу-хау, так как операции получателя платежа с этими клиентами представляют собой его коммерческий опыт);
- платежи за экспертное заключение, выданное инженером, адвокатом и бухгалтером; и
- платежи за консультации, предоставляемые в электронном виде техническими экспертами по вопросам электронных коммуникаций или за доступ через компьютерные сети в базу данных для поиска неисправностей, например в та-

кую базу данных, которая предоставляет пользователям программное обеспечение с открытой информацией в ответ на часто задаваемые вопросы и с разъяснением часто возникающих общих проблем.

11.5. В частном случае заключения контракта на предоставление поставщиком информации касательно компьютерного программирования, платеж, как правило, будет рассматриваться только как вознаграждение за предоставление такой информации для того, чтобы считаться ноу-хау, когда платеж осуществляется в целях получения информации, представляющей собой идеи и принципы, лежащие в основе некой программы, такие как логика, алгоритмы и языки или методы программирования, и когда эта информация предоставляется при условии неразглашения ее клиентом без соответствующего разрешения, а также когда она подпадает под действующие нормы защиты коммерческой тайны.

11.6. 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 большей 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.

12. 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. В 1992 году в Комментарий были внесены изменения в части описания тех

принципов, согласно которым должна осуществляться такая классификация. В 2000 году дополнительные изменения были внесены в пункты 12–17 для уточнения методов анализа, согласно которому проводятся различия между коммерческой прибылью и роялти в сделках по программному обеспечению. В большинстве случаев такой пересмотренный анализ не приведет к другому результату.

12.1. Программный продукт можно определить как программу или серию программ, содержащие 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, или на CD-Rom-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 на разнообразной аппаратуре.

12.2. Характер платежей, получаемых в рамках сделок, связанных с передачей программного обеспечения, зависит от природы тех прав, которые приобретатель получает по конкретному договору касательно использования и эксплуатации той или иной программы. 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. Хотя термин «программное обеспечение» обычно используется для описания как программы, в которую заложены права интеллектуальной собственности (авторское право), так и носителя, на котором она записана, законодательство об авторском праве большинства стран — членов ОЭСР признает различия между авторским правом в программе и программным обеспечением, которое содержит в себе копию защищенной авторским правом программы. Передача связанных с программным обеспечением 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. Сложность разграничения усугубляет различия между странами.

гублется легкостью воспроизведения компьютерных программ, а также тем фактом, что приобретение программного обеспечения часто влечет за собой изготовление копии его приобретателем для того, чтобы сделать возможным функционирование такого программного продукта.

13. Права получателя в большинстве случаев будут включать частичные права или полные права в отношении лежащих в основе авторских прав (см. пункты 13.1 и 15 ниже) или они могут составлять (или быть эквивалентными) частичные или полные права на копию программы («копия программы») независимо от того, записана ли такая копия на некоем материальном носителе или поставляется в электронном виде (см. пункты 14–14.2, ниже). В исключительных случаях сделка может представлять собой передачу ноу-хау или секретной формулы (пункт 14.3).

13.1. Выплаты за приобретение частичных прав на авторские права (без полного отчуждения передающим права лицом авторского права) будут представлять собой роялти, когда вознаграждение дается за предоставление прав на использование программного продукта таким образом, который без такой лицензии являлся бы нарушением авторских прав. Примеры таких механизмов включают в себя лицензии на воспроизведение и распространение находящегося в открытом доступе программного обеспечения, включающего в себя защищенную авторскими правами программу, или на изменение и передачу программы в открытый доступ. В этих условиях платежи относятся к праву использования авторских прав в программном продукте (то есть использование прав, которые могли бы быть исключительной прерогативой держателя авторских прав). Следует отметить, что если платеж за программный продукт в надлежащем порядке должен рассматриваться как роялти, могут возникнуть трудности с применением положений данной статьи об авторских правах к роялти за программный продукт, поскольку в соответствии с требованиями пункта 2 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. Законы по защите авторских прав многих стран решают эту проблему путем особой классификации программного продукта как литературного произведения или научной работы. Для других стран 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.

14. В других типах сделок права, приобретаемые в отношении авторского права, ограничены теми правами, которые необходимы для того, чтобы пользователь мог работать с программой, например, когда приобретатель получает ограниченное право на воспроизведение программы. Такая ситуация часто встречается при сделках по приобретению копии программного продукта. Передаваемые в этих случаях права зависят от характера компьютерных программ. Они позволяют пользователю делать копию программы, например, на жестком диске компьютера пользователя или для архивирования. В этом контексте важно отметить, что защита, предоставляемая авторским правом в отношении программных продуктов, может различаться в разных странах. В некоторых странах копирование программы на жесткий диск или в оперативную память компьютера без лицензии является нарушением авторских прав. При этом, однако, законы об охране авторских прав многих стран автоматически предоставляют это право владельцу программного продукта, который включает в себя некую компьютерную программу. Независимо от того, предоставлено ли это право в соответствии с законом или на основании лицензионного договора с правообладателем, копирование программы на жесткий диск или в оперативную память компьютера или создание архивной копии является важным шагом в использовании программы. Таким образом, права в отношении этих действий по копированию не следует принимать во внимание при анализе характера сделки для целей налогообложения в тех случаях, когда они всего лишь дают возможность для фактического использования программы пользователем. В соответствии со Статьей 7 платежи в рамках таких видов сделок рассматриваются как коммерческий доход.

14.1. Метод передачи компьютерного продукта получателю не играет роли. Например, не имеет значения, приобретает ли получатель компьютерный диск, содержащий копию программы, или непосредственно получает ее копию на жесткий диск своего компьютера через модемное соединение. Также не имеет значения наличие каких-либо ограничений на использование программного продукта со стороны приобретателя.

14.2. Легкость воспроизведения компьютерных программ привела к появлению таких схем сбыта продукта, когда приобретатель получает право сделать несколько копий программы для работы только в пределах своего собственного предприятия. Такие схемы, как правило, называют «лицензии на объект», «лицензии на предприятие» или «сетевые лицензии». Хотя эти схемы позволяют изготовление

нескольких копий программы, такие права, как правило, ограничиваются теми правами, которые необходимы для создания условий для работы программы на компьютерах или в сети лицензиата, при этом воспроизведение в иных целях в соответствии с такой лицензией не допускается. Платежи, осуществляемые в рамках таких схем, в большинстве случаев рассматриваются как прибыль предприятий в соответствии со Статьей 7.

14.3. Еще одним видом сделки по передаче программного продукта является более необычный случай, когда фирма по производству программного обеспечения или программист обязуются предоставлять информацию об идеях и принципах, лежащих в основе программы, таких как логика, алгоритмы и языки или методы программирования. В этих случаях платежи можно охарактеризовать как роялти в той мере, в которой они представляют собой компенсацию за использование или право на использование секретных формул или информации относительно промышленного, коммерческого или научного опыта, не подлежащих отдельной защите авторским правом. Это контрастирует с обычным случаем приобретения копии программы для работы конечным пользователем.

14.4. Договоренности между владельцем авторских прав на программный продукт и посредником по сбыту часто предоставляют такому посреднику право распространять копии программного продукта без права воспроизводить эту программу. При таких сделках права, приобретенные в рамках авторских прав, ограничиваются теми, которые необходимы для целей сбыта коммерческим посредником копий программного продукта. При таких операциях дистрибьюторы платят только за приобретение копий программного продукта, а не за использование каких-либо прав в рамках авторских прав на этот программный продукт. Таким образом, при сделках, когда дистрибьютор осуществляет платежи за приобретение и распространение копий программного продукта (без права на воспроизведение такого программного продукта), права в отношении этих действий по распространению не следует принимать во внимание при анализе характера сделки для целей налогообложения. Платежи, осуществляемые в рамках таких схем, в большинстве случаев рассматриваются как прибыль предприятий в соответствии со Статьей 7. Такой порядок действует вне зависимости от того, осуществляется ли поставка сбываемых копий продукта на материальных носителях, или они распространяются в электронном виде (без дистрибьютора, имеющего право на воспроизведение программного продукта), или это программное обеспечение требует незначительной индивидуальной настройки для целей его установки.

15. 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 отчуждения прав, включая следующие:

- исключительное право пользования на конкретный срок или на ограниченной территории;
- дополнительное вознаграждение в связи с использованием;
- вознаграждение в форме значительного единовременного платежа.

16. Каждый случай будет зависеть от конкретных фактов, но в целом, если такой платеж осуществляется в компенсацию за передачу прав, представляющих собой отдельную и конкретную собственность (что более вероятно в случае прав, ограниченных территориально или по срокам), такие платежи, вероятнее всего, будут считаться коммерческим доходом в значении Статьи 7 (или Статьи 14 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций) или приростом капитала в значении Статьи 13, а не роялти в значении Статьи 12. Это вытекает из того, что при 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 большинства стран, тем, что платежи связаны с непредвиденными обстоятельствами.

17. Платежи за программное обеспечение могут осуществляться 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.

17.1. Изложенные выше принципы в отношении платежей за программное обеспечение также применимы в отношении сделок, связанных с другими видами цифровых продуктов, таких как изображение, звук или текст. Развитие электронной торговли многократно увеличило число таких сделок. При принятии решения о том, являются ли или нет роялти платежи, возникающие в рамках этих

сделок, основным требующим решения вопросом является определение того, за что, в сущности, производится оплата.

17.2. Согласно соответствующему законодательству некоторых стран сделки, которые позволяют заказчику в электронном виде скачивать цифровые продукты, могут привести к использованию авторского права со стороны заказчика, например, потому что право на изготовление одной или более копий цифрового контента предоставляется по контракту. Если вознаграждение выплачивается, по существу, за нечто иное, нежели за использование или за право на использование прав в рамках авторских прав (например, на приобретение других видов договорных прав, данных или услуг), и при этом использование авторского права ограничено теми правами, которые необходимы для обеспечения загрузки, хранения и эксплуатации на компьютере или в сети клиента или на ином устройстве для хранения данных, оперативной работы или отображения изображения, такое использование авторского права не должно влиять на анализ характера платежей для целей применения определения «роялти».

17.3. Это относится к операциям, позволяющим клиенту (в качестве которого может выступать предприятие) в электронном виде скачивать цифровые продукты (например, программное обеспечение, изображения, звуки или текст) для собственных нужд или развлечения. В рамках таких сделок платеж, по существу, осуществляется за приобретение данных, передаваемых в виде цифрового сигнала, и, следовательно, не является роялти, но подпадает под действие Статьи 7 или Статьи 13 в зависимости от обстоятельств. В той степени, в которой акт копирования цифрового сигнала на жесткий диск заказчика или на другой не являющийся временным носителем включает использование заказчиком авторских прав в рамках соответствующего закона и договорных соглашений, такое копирование является всего лишь средством приема и хранения цифрового сигнала. Такое использование авторского права не имеет значения для целей классификации, поскольку оно не соответствует тому, за что по существу выплачивается вознаграждение (то есть для приобретения данных, передаваемых в виде цифрового сигнала), что является определяющим фактором для целей определения роялти. Также не может быть оснований для классификации таких операций, как «роялти», если в рамках соответствующих законов и контрактных обязательств создание копии рассматривается, как использование авторских прав скорее поставщиком, нежели клиентом.

17.4. Напротив, такие сделки, когда основной компенсацией за платеж является предоставление права на использование авторско-

го права на цифровой продукт, который скачивается для этой цели в электронном виде, имеют своим результатом возникновение роялти. Это будет иметь место, например, в том случае, когда книгоиздатель желает заплатить за приобретение права на воспроизведение защищенного авторским правом изображения, которое он скачает в электронном виде с целью включения его в макет обложки издаваемой им книги. В этой сделке основной компенсацией за платеж является приобретение прав на использование авторского права на цифровой продукт, то есть права на воспроизведение и распространение изображения, а не только на приобретение цифрового контента.

Некоторые члены Комитета экспертов придерживаются мнения о том, что платежи, упомянутые в приведенных выше пунктах 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16, 17.2 и 17.3 из Комментария ОЭСР, могут считаться роялти. Затем в Комментарие ОЭСР приводится следующее:

18. Приведенные выше предложения относительно смешанных контрактов могут применяться также к определенному роду 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. Если однако авторские права на запись звука в силу либо соответствующего закона о защите авторских прав, либо условий контракта принадлежит лицу, которому исполнитель по контракту согласился предоставить свои услуги (то есть музыкальное представление во время записи), либо принадлежат некоей третьей стороне, тогда платежи по такому контракту подпадают под действие Статьи 7 [или Статьи 14 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций] (например, если такое представление проводится за пределами государства источника платежа) или Статьи 17, а не в соответствии с настоящей статьей, даже если эти платежи зависят от продаж звукозаписей.

19. 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.

13. 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.

14. Когда эти вопросы рассматривала бывшая Группа экспертов, она решала проблемы разграничения роялти от тех видов дохода, которые в надлежащем порядке регулируются другими статьями Конвенции. Член Группы из одной из развитых стран 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, сходными 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 от относительно промышленного, коммерческого или научного опыта», а их оплату — как роялти.

15. 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 взиматься только с чистого дохода в составе таких платежей, относимого к такому постоянному представительству.

16. 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 промышленными, 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. Бывшая Группа экспертов согласилась с тем, что в толкование авторского права на литературные произведения могут входить авторские права, связанные с международными новостями.

Пункт 4

17. 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 представительство⁴⁰ в стране источника, если право или собственность, из которых происходят роялти, фактически связаны с постоянным представительством⁴¹. Бывшая Группа экспертов 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 с 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

18. 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.

19. Как и по вопросу о процентах, ряд членов Группы предположили, что некоторые страны могут пожелать заменить норму, идентифициру-

⁴⁰ Или постоянную базу; см. Статью 14 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

⁴¹ См. сноску выше.

ющую 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

20. В данном пункте воспроизводится пункт 4 Статьи 12 Типовой конвенции ОЭСР, в комментарии к которому отмечается:

22. Цель данного пункта состоит в ограничении действия положений относительно налогообложения роялти в случаях, когда на основании 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. Данный пункт разрешает только корректировку суммы роялти, но не изменение классификации роялти таким образом, чтобы придать им иной характер, например вклада в уставный капитал. Для того чтобы такая корректировка стала возможной в соответствии с пунктом 4 Статьи 12, необходимо, как минимум, снять ограничивающую фразу «с учетом использования, права или информации, которые они оплатили». Если есть ощущение необходимости в большей ясности намерений, после слова «превосходит» можно добавить такую фразу, как «по любой причине».

23. 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 контро-

лируемому им или подчиненному группе, имеющей с ним общие интересы. Более того, эти примеры аналогичны случаям, предусмотренным Статьей 9.

24. 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.

25. 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, внося дополнительные уточнения в последнее предложение пункта 4, при условии, что это не приведет к изменению его общего смысла.

26. 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.

21. Когда этот вопрос рассматривался бывшей Группой экспертов, некоторые члены Группы 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. Притом 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. Пункт 4 в целом соответствует пункту 4 Типовой конвенции ОЭСР, а пункт 5 содержится только в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Пункт 6 совпадает с пунктом 5 Типовой конвенции ОЭСР, будучи скорректированным по нумерации с учетом добавления дополнительного пункта.

2. Текст данной статьи был разработан в результате компромисса, который, по мнению бывшей Группы экспертов, 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 Комментариях к Статье 13 Типовой конвенции ОЭСР:

1. 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).
2. 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.
3. 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.
4. Комментарий ОЭСР к Статье 13 содержит следующие общие замечания:
4. 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 прироста 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.

5. 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.

6. 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.

7. 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.

8. 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 взимает 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.

9. 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.

10. 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.

11. 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 налогообложении такого прироста решается по усмотрению каждого государства.

12. 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.

13. 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.

14. 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.

15. 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 23 А (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 [...].

16. Дополнительные проблемы могут возникнуть в связи с прибылью, образовавшейся за счет изменений обменного курса меж-

ду 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.

17. 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, а также Статьей 7 и Статьей 23 А. 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.

18. 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 общее 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.

19. Статья не предназначена для применения к выигрышам в лотерею или премиям и призам, предусмотренным облигациями или долговыми расписками.

20. 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 [б] предоставляет право налогообложения государству, резидентом которого является отчуждающее лицо.

21. 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 [б] данной статьи. Кроме того, необходима поправка к Статье 23 А, предложенная в Комментариях к Статье 23 А.

В. 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:

22. 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 5 [пункта 6 текста Организации Объединенных Наций] (а не положения пункта 1 Статьи 21, как было указано в данном комментарии до 2002 года).

23. Правила пункта 1 дополняются положениями пункта 4, который применяется в отношении доходов от отчуждения всех или части акций компании, владеющей недвижимым имуществом [...].

Пункт 2

6. В данном пункте воспроизводится пункт 2 Статьи 13 Типовой конвенции ОЭСР, в комментарии к которому говорится следующее:

24. 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] (Статья[и] 7 [и 14]).

25. 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 см. пункт 10, выше.

26. 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.

27. 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 [6]. Приведенные выше разъяснения соответствуют указанным в Комментариях к Статье 7.

Пункт 3

7. В данном пункте воспроизводится пункт 3 Статьи 13 Типовой конвенции ОЭСР, в комментариях к которому говорится следующее:

28. 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. Обычно 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 [...] Комментариях к Статье 8.

Пункт 4

8. Данный пункт, который в целом соответствует пункту 4 Типовой конвенции ОЭСР, разрешает 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. Поскольку в большинстве случаев относительно легко избежать налога на такой прирост с помощью регистрации компании для владения таким имуществом, необходимо облагать налогом продажу акций такой компании. Это особенно справедливо в отношении случаев, когда право собственности на акции предоставляет право занимать объект имущества. Для достижения этой цели необходимо применять пункт 4 независимо от того, является ли данная компания резидентом Договариваю-

щегося государства, в котором находится недвижимое имущество, или резидентом другого государства. В 1999 году бывшая 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. Некоторые государства придерживаются мнения, что Договаривающееся государство должно иметь возможность облагать налогом прирост от отчуждения акций компании, являющейся резидентом этого государства, вне зависимости от того, происходит ли это отчуждение на территории указанного государства или за его пределами. Однако при этом признается, что по административным соображениям право на обложение налогом должно ограничиваться отчуждением акций компании, если отчуждающее лицо в любой момент времени в течение двенадцатимесячного периода, предшествовавшего отчуждению, прямо или косвенно владело значительной долей участия в ее капитале. В этой связи под «двенадцатимесячным периодом» понимается период, начинающийся с даты одним календарным годом ранее даты отчуждения и заканчивающийся в момент отчуждения. Определение значительной доли участия оставлено для согласования на двусторонних переговорах, в ходе которых может быть определена согласованная величина в процентах.

10. В данном пункте предусматривается налогообложение прироста от отчуждения акций в соответствии с положениями пункта выше, но без учета прироста от отчуждения акций, на которые распространяются по-

ложения пункта 4 Статьи 13 Типовой конвенции. В этом пункте четко оговаривается, что государство, резидентом которого является компания, может облагать налогом прирост от отчуждения любого числа акций этой компании, если отчуждающее лицо в любой момент времени в течение двенадцатимесячного периода, предшествовавшего отчуждению, владело значительной долей участия. Значительная доля участия определяется процентом участия в капитале, пороговая величина которого устанавливается в ходе двусторонних переговоров. Таким образом, даже если значительная доля участия отчуждается путем совершения ряда сделок по передаче меньшего числа акций, право на налогообложение, предоставленное в соответствии с этим пунктом, по-прежнему будет применимо, если передаваемые акции были отчуждены в любой момент времени в течение двенадцатимесячного периода.

11. Вопросы о том, какие операции приводят к появлению прироста от отчуждения акций и как определить величину участия в капитале отчуждающего лица, в частности как определить размеры косвенного участия, будут решаться в соответствии с законодательством государства, облагающего этот прирост налогом. В этой связи косвенное участие может включать участие ассоциированных лиц, приписываемое отчуждающему лицу. Для определения размеров прямого или косвенного участия отчуждающего лица может быть целесообразно использовать положения законов государства, облагающего налогом, направленных против ухода от налога. Или же можно дать более широкое толкование этих концепций в тексте самого договора или в сопутствующей документации.

12. Был также рассмотрен вопрос установления льготной ставки налога (по сравнению с обычной внутренней ставкой) на прирост от отчуждения акций, кроме упомянутых в пункте 4, то есть кроме акций компаний, имущество которых включает в основном недвижимость. Поскольку установление льготного режима налогообложения для прироста от отчуждения акций, вероятно, будет стимулировать инвестиции в акции, содействовать притоку прямых и портфельных иностранных инвестиций и тем самым придавать импульс индустриализации страны, страны могут пожелать обсудить этот вопрос в ходе двусторонних переговоров и внести необходимые положения в двусторонние налоговые договоры.

13. Налогообложение прироста от отчуждения акций, котирующихся на бирже, сопряжено со значительными расходами. Кроме того, развивающиеся страны могут счесть экономически выгодным стимулировать рост своих рынков капитала путем отказа от налогообложения прироста от отчуждения котирующихся на бирже акций. Страны, которые пожелают пойти этим путем, могут включить в свои двусторонние налоговые договоры следующее положение:

Прирост, полученный резидентом Договаривающегося государства от отчуждения иных акций, кроме упомянутых в пункте 4, компании, являющейся резидентом другого Договаривающегося государства, исключая акции, являющиеся предметом активной и регулярной торговли на признанной фондовой бирже, может облагаться налогом в этом другом государстве, если отчуждающее лицо в любой момент времени в течение двенадцатимесячного периода, предшествовавшего такому отчуждению, прямо или косвенно владело по меньшей мере _____ процентами (процент определяется в ходе двусторонних переговоров) капитала этой компании.

В текст самого договора или в сопутствующую документацию можно включить положения, расширяющие толкование выражений «активная и регулярная торговля» и «признанная фондовая биржа».

14. Некоторые страны могут счесть, что Договаривающемуся государству, резидентом которого является компания, должно быть разрешено облагать налогом прирост от отчуждения ее акций лишь в том случае, если значительная часть активов компании находится в этом государстве, и настаивать на таком ограничении в ходе двусторонних переговоров.

15. Другие страны, участвующие в двусторонних переговорах, могут предпочесть полностью исключить пункт 5, если сочтут, что в этих условиях налогообложение прироста капитала в государстве источника может привести к двойному налогообложению экономической деятельности в рамках корпоративной цепочки, что затруднит привлечение прямых иностранных инвестиций. Это соображение особенно актуально для стран, которые освобождают владельцев акций от уплаты налогов не только на дивиденды, получаемые от значительной доли участия, но и на прирост капитала от акций, относящихся к такой значительной доле участия.

16. Если страны предпочитают не облагать налогом прирост, полученный в ходе корпоративной реорганизации, они, разумеется, вправе это делать.

Пункт 6

17. В данном пункте воспроизводится пункт 5 Статьи 13 Типовой конвенции ОЭСР с редакционной правкой — заменой слов «в пунктах 1, 2, 3 и 4» на слова «в пунктах 1, 2, 3, 4 и 5». Таким образом, комментарий к пункту 5 Статьи 13 Типовой конвенции ОЭСР с соответствующими изменениями относится и к пункту 6. В комментарии говорится следующее:

29. Что касается прироста за счет отчуждения любого имущества, кроме указанного в пунктах 1, 2 и 3[4] и [5], то пунктом [6] преду-

смотрено, что такой прирост подлежит налогообложению только в государстве, резидентом которого является отчуждающее лицо [...].

30. Данная статья не содержит специальных норм относительно прироста за счет отчуждения акций компании (кроме акций компании, регулируемых пунктом[ами] 4 [и 5]) или ценных бумаг, облигаций, долговых расписок и т. д. Таким образом, этот прирост подлежит налогообложению только в государстве, резидентом которого является отчуждающее лицо.

31. 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 (см. также пункты 20 и 21 Комментария к Статье 11).

32. Существует необходимость в разграничении между приростом капитала, который может быть получен от отчуждения акций, приобретенных в рамках опционов на покупку акций, предоставленных работнику или члену совета директоров, и выгодой, полученной за счет опционов на акции, которые регулируются Статьей 15 или Статьей 16. Принципы, на которых основано это различие, рассматриваются в пунктах 12.2–12.5 Комментария к Статье 15 и в пункте 3.1 Комментария к Статье 16 [Типовой конвенции ОЭСР].

18. Однако как указывалось в пункте 2, выше, большинство членов Группы из развивающихся стран предложили следующий альтернативный вариант пункта 5 Статьи 13 Типовой конвенции ОЭСР:

5. Прирост за счет отчуждения любого имущества, кроме прироста, указанного в пунктах 1, 2, 3 и 4, может облагаться налогом в Договаривающемся государстве, на территории которого он возник, в соответствии с законодательством этого государства.

Этот вариант равносителен 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 капитала.

Статья 14

УСЛУГИ НЕЗАВИСИМЫХ ПОДРЯДЧИКОВ

1. Статья 14 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит в подпункте *a* пункта 1 и в пункте 2 существенные положения Статьи 14 Типовой конвенции ОЭСР (в редакции 1977 года). Вся целиком Статья 14 и Комментарий к ней были удалены из Типовой конвенции ОЭСР 29 апреля 2000 года. Подпункт *b* пункта 1 разрешает стране источника облагать налогом еще в одной ситуации, помимо предусмотренной в пункте 1 Статьи 14 Типовой конвенции ОЭСР в редакции 1977 года. 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 взysкивать 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 Договариваемом 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 Договариваемом государстве.

7. До 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. Бывшая Группа экспертов 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 1977 года, остается в силе предшествующий Комментарий к этой статье. В нем говорится:

1. 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.

2. Значение термина «профессиональные услуги» показано на примерах типичных свободных профессий. Этот перечень при-

веден исключительно в качестве примера и не является исчерпывающим. Сложности толкования, возникающие в особых случаях, могут разрешаться путем взаимного согласования между компетентными органами заинтересованных Договаривающихся государств.

3. 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 контрой 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 Статье 7 или Статье 14 или к категории роялти в Статье 12.

4. 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.

11. Толкование некоторыми странами Статьи 14 отличается от толкования, проведенного в пунктах 9 и 10, выше. Вследствие этого такие страны могут прояснить свою позицию и согласовать эти аспекты на двусторонней основе, если они еще не урегулированы.

Статья 15

Услуги лиц наемного труда

1. Статья 15 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит Статью 15 Типовой конвенции ОЭСР. Единственными различиями являются заголовок статьи конвенции ОЭСР, который теперь сформулирован, как «ДОХОД ОТ РАБОТЫ ПО НАЙМУ», а также была удалена ссылка на «постоянную базу» в подпункте с пункта 2. Эти изменения вытекают из удаления Статьи 14 из Типовой конвенции ОЭСР в 2000 году. Комментарий к Статье 15 Типовой конвенции ОЭСР гласит следующее:

1. 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. Вопрос о том, предоставляются ли или нет услуги в порядке осуществления работы по найму иногда может вызвать трудности, которые обсуждаются в пункте 8.1 и далее. 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.

2. 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.

2.1. 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, опционы работникам на покупку акций, пользование жильем или автомобилем, страхование здоровья или жизни и членство в клубе).

2.2. Предусмотренное этой статьей условие в части налогообложения со стороны государства источника гласит, что заработная плата, жалованье и другие аналогичные виды вознаграждения должны быть получены в результате осуществления работы по найму в этом государстве. Это правило применяется независимо от того, ког-

да эти доходы могут быть выплачены, зачтены или иным образом окончательно получены в распоряжение наемным работником.

3. Однако в пункте 2 содержится общее исключение из правила, установленного в пункте 1. Это исключение относится ко всем физическим лицам [лица наемного труда], 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 к артистам и спортсменам.

4. 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 период⁴² не должен быть превышен «в соответствующем финансовом году», и такая формулировка создавала трудности, [в случаях] если финансовые годы Договаривающихся государств не совпадали, позволяя иногда создавать возможности в смысле организации работ таким образом, чтобы, например, работники оставались в данном государстве в течение последних 5,5 месяца одного года и первых 5,5 месяца следующего года. Действующая формулировка подпункта *a* пункта 2 не позволяет использовать такую возможность для избежания налогообложения. При применении такой формулировки необходимо рассмотреть все возможные периоды последовательных двенадцати месяцев, даже те периоды, которые в определенной степени перекрывают другие. Например, если сотрудник находится в одном государстве в течение 150 дней — между 1 апреля 2001 года и 31 марта 2002 года, и при этом присутствует в нем в течение 210 дней — с 1 августа 2001 года и 31 июля 2002 года, будет считаться, что работник присутствовал в течение срока более 183 дней в течение второго указанного выше двенадцатимесячного периода, даже несмотря на то, что он не отвечает критерию минимального присутствия в первый рассматриваемый период и этот первый период частично перекрывает второй.

5. Хотя страны-члены использовали различные формулы для исчисления 183-дневного периода, существует только один способ, ко-

⁴² Такое же изменение было введено в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций 1999 года.

торый 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 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.

5.1. Те дни, в течение которых налогоплательщик является резидентом государства источника, не следует, однако, учитывать в расчетах. Подпункт *a* следует рассматривать в контексте первой части пункта 2, где дается ссылка на «вознаграждение, получаемое резидентом одного Договаривающегося государства применительно к работе по найму, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве», которое не применяется к лицу, проживающему и работающему в одном и том же государстве. Слова «получатель находится», найденные в подпункте *a*, относятся к получателю такого вознаграждения, а в период пребывания в государстве источника лицо не может считаться получателем вознаграждения, получаемого резидентом Договаривающегося государства за работу по найму, осуществляемую в другом Договаривающемся государстве. Этот вывод можно проиллюстрировать следующими примерами:

— *Пример 1.* С 1 января по 1 декабря лицо X проживает в государстве S и является его резидентом. На 1 января 2002 года лицо X нанимает работодателя, который является резидентом государства R, и это лицо переезжает в государство R, становясь его резидентом. В дальнейшем лицо X командировается

его работодателем в государство S с 15 по 31 марта 2002 года. В этом случае лицо X присутствует в государстве S в течение 292 дней — с 1 апреля 2001 года по 31 марта 2002 года, но, поскольку он является резидентом государства S с 1 апреля по 31 декабря 2001 года, этот первый период не учитывается для целей расчет периодов, указанных в подпункте *a*.

- *Пример 2.* С 15 по 31 октября 2001 года лицо Y — резидент государства R, присутствует в государстве S для подготовки расширения в этой стране бизнеса фирмы «АСО» — также резидента государства R. 1 мая 2002 года лицо Y переезжает в государство S, где оно становится резидентом и работает в качестве менеджера вновь созданной дочерней компании фирмы «АСО» — резидента государства S. В этом случае лицо Y присутствует в государстве S в течение 184 дней — с 15 октября 2001 года по 14 октября 2002 года, однако, поскольку оно является резидентом государства S в период с 1 мая по 14 октября 2002 года, этот последний период не учитывается для целей расчета периодов, указанных в подпункте *a*.

6. Второе условие состоит в том, что выплачивающий вознаграждение работодатель не должен быть резидентом государства, в котором осуществляется работа по найму. Некоторые страны-члены могут, однако, 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

6.1. Применение второго условия в случае финансово прозрачных товариществ создает определенные трудности, поскольку такие товарищества не могут считаться резидентами Договаривающегося государства в соответствии со Статьей 4 (см. пункт 8.2 Комментария к Статье 4). Хотя очевидно, что такое товарищество может квалифицироваться как «работодатель» (особенно в соответствии с определениями этого термина во внутреннем законодательстве некоторых стран, например, когда работодатель определяется как

лицо, на котором лежит ответственность за выплату налога на заработную плату), поэтому применение этого условия на уровне товарищества независимо от положения участников товарищества делает это условие совершенно бессмысленным.

6.2. Цель и задача подпунктов *b* и *c* пункта 2 состоят в том, чтобы избежать налогообложения у источника краткосрочной работы по найму в той мере, чтобы не допускалось отнесение трудовых доходов к подлежащему вычету из налогов доходу в государстве источника, так как работодатель не облагается налогом в этом государстве, поскольку он не является его резидентом и не имеет в нем постоянного представительства. Эти подпункты могут также быть обоснованы тем, что введение требования налогового вычета у источника по отношению к краткосрочной работе по найму в данном государстве может рассматриваться в качестве чрезмерного административного бремени, когда работодатель не является резидентом и не имеет постоянного представительства в этом государстве. Для того чтобы добиться внятного толкования подпункта *b*, что соответствовало бы его содержанию и его цели, следует считать, что по отношению к финансово прозрачным товариществам этот подпункт применяется на уровне участников товарищества. Таким образом, термины «работодатель» и «резидент», в подпункте *b* применяются на уровне товарищей, а не на уровне финансово прозрачного товарищества. Такой подход согласуется с подходом, в соответствии с которым другие положения налоговой конвенции должны применяться на уровне скорее отдельных товарищей, нежели товарищества. Хотя такое толкование может создать трудности, когда товарищи проживают в различных государствах, такие трудности могут быть решены путем процедуры взаимного согласования, определяя, например, государство, в котором проживают участники товарищества, владеющие контрольным пакетом долей в товариществе (то есть государство, в котором востребована основная часть налогового вычета).

Некоторые члены Комитета экспертов не согласились с включенным в пункт 6.2 приведенной выше выдержки из Комментария ОЭСР предложением о том, что термины «работодатель» и «резидент» в подпункте *b* применяются на уровне участников товарищества. Они оспаривают заявленное обоснование этого подхода, то есть, что в случаях финансово прозрачных товариществ положения налоговых конвенций должны применяться на уровне участников товарищества. Они считают, что для обеспечения такого результата в Конвенции требуется специальная норма.

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]. Фразу «относятся на счет» следует толковать в свете основополагающей цели подпункта с этой статьи, которая состоит в том, чтобы гарантировать, что исключение, предусмотренное в пункте 2, не распространяется на вознаграждение, которое может привести к налоговому вычету, относящемуся к принципам Статьи 7 и к характеру вознаграждения при расчете прибыли постоянного представительства в том государстве, где осуществляется работа по найму.

7.1. Тот факт, что работодатель фактически потребовал или не потребовал налоговый вычет за вознаграждение при расчете прибыли, относящейся к постоянному представительству, не обязательно является достаточным доказательством, поскольку соответствующим проверочным критерием выступает то, должен ли применимый на иных основаниях вычет в отношении вознаграждения учитываться при определении прибыли, относящейся к постоянному представительству. Такой критерий соблюдается, например, даже если сумма фактически не удерживается вследствие освобождения постоянного представительства от налогообложения в стране источника или если работодатель просто принимает решение не претендовать на налоговый вычет, на который он имеет право. Этот критерий также соблюдается в случае, если вознаграждение не подлежит вычету только в силу своей природы (например, когда государство придерживается позиции, что выпуск акций в соответствии с акционерным опционом сотрудников не ведет к такому вычету), а не потому, что оно не должно относиться на постоянное представительство.

8. Существует прямая связь между принципами, лежащими в основе предоставления исключения согласно пункту 2 и Статье 7. Статья 7 основывается на принципе, что предприятие одного Договаривающегося государства не должно облагаться налогом в другом государстве, если его хозяйственное присутствие в этом другом государстве достигло уровня, достаточного для того, чтобы представлять собой постоянное представительство. Исключение, предусмотренное пунктом 2 Статьи 15, распространяет этот принцип на налогообложение наемных работников такого предприятия, когда деятельность этих наемных работников осуществляется в другом государстве в течение относительно короткого периода времени. Подпункты *b* и *c* поясняют, что это исключение не предназначено для применения в случаях, когда услуги работы по найму предостав-

ляются предприятию, прибыль которого облагается налогом в одном государстве, вследствие того что оно либо является резидентом этого государства, либо имеет в нем постоянное представительство, к которому относятся такие услуги.

8.1. В некоторых случаях могут возникнуть трудности в определении того, являются ли услуги, оказанные в одном государстве физическим лицом — резидентом другого государства предприятию этого первого государства (или предприятию, имеющему постоянное представительство в этом государстве), услугами работы по найму, к которым применима Статья 15, или услугами, предоставляемыми независимым предприятием, к которым применима Статья 7 или, в более общем плане, при применении исключения. Хотя ранее Комментарий регулировал случаи, когда договоренности структурировались с основной целью — получение преимуществ от исключения, предусмотренного пунктом 2 Статьи 15, было обнаружено, что аналогичные проблемы могут возникнуть во многих других случаях, не связанных с мотивируемым уходом от налогообложения сделками, и в Комментарий были внесены изменения для обеспечения более всестороннего обсуждения этих вопросов.

8.2. В некоторых государствах формальные договорные отношения не могут подвергаться сомнению в отношении целей налогообложения, если не имеется каких-либо свидетельств манипуляций, и эти государства в соответствии со своим внутренним законодательством будут считать, что услуги работы по найму оказываются только при наличии формальных отношений трудового найма.

8.3. Если государства, где наблюдается именно такая ситуация, обеспокоены тем, что такой подход может привести к предоставлению выгод от исключения, предусмотренного в пункте 2 в случаях непреднамеренных действий (например, в случаях так называемого проката рабочей силы), они могут в двустороннем порядке принять положение, сформулированное примерно следующим образом:

Пункт 2 настоящей статьи не применяется в отношении вознаграждения, полученного резидентом одного из Договаривающихся государств за работу по найму, осуществляемую в другом Договаривающемся государстве и выплаченного работодателем или от имени работодателя, который не является резидентом этого другого государства в том случае, если:

- a) получатель предоставляет услуги в ходе такой работы по найму лицу, не являющемуся работодателем, и это лицо прямо или косвенно осуществляет надзор, руководство и контроль за тем, каким образом предоставляются эти услуги; и

- b) эти услуги являются неотъемлемой составной частью предпринимательской деятельности, осуществляемой этим лицом.

8.4. Во многих государствах, однако, были разработаны различные законодательные и судебные правила и критерии (например, правило «главенства содержания над формой») в целях отделения тех случаев, когда оказываемые физическим лицом предприятию услуги следует рассматривать как оказанные в рамках отношений трудового найма (трудоустройство), от случаев, когда такие услуги следует считать оказываемыми по договору на оказание услуг между двумя независимыми предприятиями (договор на оказание услуг). Такое разграничение сохраняет свою актуальность при применении положений Статьи 15, в частности положений подпунктов 2 b и c. При условии соблюдения лимита, указанного в пункте 8.11, и если в контексте конкретной конвенции не оговорено иное, то внутреннее законодательство государства источника определяет, представлены ли услуги физического лица в этом государстве в рамках отношений трудового найма, и именно это определение регулирует применение Конвенции этим государством.

8.5. В некоторых случаях оказанные физическим лицом предприятию услуги можно считать услугами по найму в целях внутреннего налогового законодательства, даже если эти услуги предоставляются в рамках формального договора на оказание услуг между приобретающим услуги предприятием, с одной стороны, и, либо самим человеком, либо другим предприятием, с которым человек имеет формальные отношения трудового найма, или с которым данный человек заключил другой формальный договор на оказание услуг, с другой стороны.

8.6. В таких случаях применимое внутреннее законодательство может игнорировать то, каким образом данные услуги характеризуются в формальных договорах. Для установления факта наличия отношений трудового найма между физическим лицом и предприятием в этом законодательстве может уделяться основное внимание характеру услуг, предоставляемых физическим лицом, и их включению в предпринимательскую деятельность, осуществляемую этим предприятием.

8.7. Поскольку понятие трудового найма, на которое ссылается Статья 15, необходимо определять в соответствии с внутренним законодательством применяющего Конвенцию государства (при условии соблюдения лимита, указанного в пункте 8.11, и если иное не оговорено в контексте конкретной конвенции) из этого следует, что государство, которое рассматривает такие услуги как услуги по

найму, будет соответствующим образом применять Статью 15. Из этого можно сделать логический вывод о том, что предприятие, которому были оказаны услуги, находится в отношениях трудового найма с физическим лицом, чтобы считаться его работодателем для целей подпунктов *b* и *c* пункта 2. Этот вывод согласуется с целями и задачами пункта 2 Статьи 15, поскольку в этом случае можно утверждать, что услуги по найму оказаны резиденту государства, где выполнялись данные услуги.

8.8. Как указано в пункте 8.2, даже в тех случаях, когда внутреннее право государства, применяющего Конвенцию, не дает возможности ставить под вопрос формальные договорные отношения и, следовательно, не позволяет государству считать, что услуги, оказываемые местному предприятию физическим лицом, формально являющимся наемным работником нерезидента, предоставляются в рамках отношений трудового найма (трудовой договор услуг) с местным предприятием, это государство имеет возможность отказать в применении исключения согласно пункту 2 в случаях злоупотребления.

8.9. Различные подходы, имеющиеся в распоряжении государств, которые хотят бороться с такими случаями злоупотребления, обсуждаются в разделе «Неправомерное использование Конвенции» в Комментариях к Статье 1. Как поясняется в пункте 9.4 этого Комментария, было согласовано, что государства не должны предоставлять льготы налоговой конвенции при применении схем, которые представляют собой злоупотребление положениями Конвенции. Однако, как отмечается в пунктах 9.5 этого Комментария, не следует необдуманно предполагать, что это именно такой случай (см. также пункт 22.2 этого Комментария).

8.10. Таким образом, описанный в предыдущих пунктах подход позволяет государству, в котором осуществляется деятельность, отказать от применения пункта 2 в случаях злоупотребления, а также в тех случаях, когда в соответствии с заложенной во внутреннее законодательство концепцией трудового найма, услуги, оказываемые местному предприятию физическим лицом, которое формально является наемным работником нерезидента, осуществляются в рамках отношений трудового найма (трудовой договор услуг) с этим местным предприятием. Такой подход гарантирует, что освобождение от двойного налогообложения предоставляется в государстве постоянного пребывания физического лица, даже если это государство, согласно собственному внутреннему законодательству, не считает, что между этим лицом и предприятием, которому предоставляются услуги, существуют отношения трудового найма. Фактически, если государство постоянного пребывания признает, что концепция трудо-

вого найма во внутреннем налоговом законодательстве государства источника или наличие схем, представляющих собой злоупотребление Конвенцией, позволяет этому государству облагать налогом трудовые доходы физического лица в соответствии с Конвенцией, оно должно предоставлять освобождение от двойного налогообложения в соответствии с обязательствами, включенными в статьи 23 А и 23 В (см. пункты 32.1–32.7 Комментария к этим статьям). Процедура взаимного согласования, предусмотренная пунктом 1 Статьи 25, может применяться в тех случаях, когда государство постоянного пребывания не согласно с тем, что другое государство правильно применило описанный выше подход, и, следовательно, не считает, что другое государство обложило налогом соответствующий доход в соответствии с Конвенцией.

8.11. Тем не менее вывод о том, что не следует принимать во внимание наличие формальных договорных отношений согласно национальному законодательству, следует делать на основе объективных критериев. Например, государство не может утверждать, что, согласно его внутреннему праву, услуги считаются предоставляемыми по найму в тех случаях, когда соответствующие факты и обстоятельства явно указывают на то, что эти услуги предоставляются на основании договора на оказание услуг, заключенных между двумя независимыми предприятиями. Освобождение от налогообложения, предоставляемое в соответствии с пунктом 2 Статьи 15, окажется бессмысленным, если государствам будет разрешено рассматривать те или иные услуги в качестве услуг по найму в случаях явного отсутствия отношений трудового найма или отказывать в статусе работодателя предприятию по работам, осуществляемым нерезидентом, когда очевидно, что это предприятие предоставляет услуги посредством собственного персонала какому-либо предприятию в отношении работ, осуществляемых резидентом. И наоборот, если услуги, оказываемые физическим лицом, могут надлежащим образом рассматриваться государством как оказываемые в рамках отношений трудового найма, а не в соответствии с договором на оказание услуг между двумя предприятиями, тогда это государство также должно логически считать, что физическое лицо не ведет хозяйственную деятельность предприятия, которое является формальным работодателем этого лица; такой подход может иметь значение, например, для целей определения того, имеет ли предприятие постоянное представительство в том месте, где то или иное физическое лицо осуществляет свою деятельность.

8.12. Далеко не всегда очевидно, могут ли услуги, предоставленные физическим лицом, правомерно рассматриваться государством в

качестве услуг, оказываемых в рамках отношений трудового найма, а не в соответствии с договором оказания услуг, заключенным между двумя предприятиями. Любые разногласия между государствами в этом случае должны решаться с учетом следующих принципов и примеров с использованием при необходимости процедуры взаимного согласования).

8.13. Важным фактором является характер услуг, предоставленных физическим лицом, поскольку логично предположить, что наемный работник предоставляет услуги, которые являются неотъемлемой частью хозяйственной деятельности, осуществляемой его работодателем. Именно поэтому важно установить, являются ли неотъемлемой частью хозяйственной деятельности предприятия услуги, предоставленные физическим лицом данному предприятию. Для этой цели ключевым фактором будет определение того, какое предприятие несет ответственность или риск за результаты работы физического лица. Очевидно, однако, что этот анализ будет актуальным только в том случае, если услуги предоставляются физическим лицом непосредственно предприятию. В тех случаях, например, когда физическое лицо предоставляет работающему на подряде производителю или предприятию, хозяйственные операции которого переданы на внешний подряд, услуги данного лица не предоставляются тем предприятиям, которые будут получать рассматриваемые продукты или услуги.

8.14. В тех случаях, когда сравнение характера оказываемых физическим лицом услуг с хозяйственной деятельностью, осуществляемой его формальным работодателем и предприятием, которому предоставляются услуги, указывает на отношения трудового найма, отличные от формальных договорных отношений, следующие дополнительные факторы могут иметь значение для определения, соответствует ли это действительности:

- кто имеет полномочия давать указания физическому лицу относительно способов выполнения работы;
- кто контролирует и несет ответственность за то место, где выполняется работа;
- вознаграждение физического лица непосредственно взимается формальным работодателем с предприятия, которому предоставляются услуги (см. пункт 8.15, ниже);
- кто предоставляет в распоряжение физического лица необходимые для работы инструменты и материалы;
- кто определяет количество и квалификацию лиц, выполняющих работу;

- кто имеет право выбирать физическое лицо для выполнения работы и расторгать договорные отношения, заключенные с ним для этой цели;
- кто имеет право налагать дисциплинарные санкции, связанные с работой данного физического лица;
- кто определяет выходные дни и график работы данного физического лица.

8.15. Когда физическое лицо, которое формально является наемным работником одного предприятия, предоставляет услуги другому предприятию, очевидное значение имеют финансовые схемы, созданные между этими двумя предприятиями, хотя они и не обязательно служат убедительным доказательством для целей определения того, взимается ли вознаграждение этого лица его формальным работодателем напрямую с предприятия, которому предоставляются услуги. Например, если плата, взимаемая предприятием — формальным нанимателем лица, представляет собой вознаграждение, дополнительные выплаты и льготы сотруднику и прочие расходы на персонал, связанные с теми услугами, которые данное лицо оказывало другому предприятию, без элемента прибыли или с элементом прибыли, который исчисляется как процентная доля от такого вознаграждения, дополнительных выплат и льгот и других расходов на персонал, это можно считать признаком того, что вознаграждение данного физического лица непосредственно взимается его формальным работодателем с предприятия, которому предоставляются услуги. Нельзя считать таким случай, однако, если взимаемая за услуги плата не имеет никакого отношения к вознаграждению физического лица, или если это вознаграждение является лишь одним из многих факторов, принимаемых во внимание при установлении платы за то, что в реальности является договором на оказание услуг (например, когда консалтинговая фирма взимает с клиента гонорар на основе почасового тарифа за время, затраченное одним из ее сотрудников на выполнение конкретного контракта, и в этом гонораре учитываются различные расходы этой фирмы), при условии, что это соответствует принципу «на расстоянии вытянутой руки», если два предприятия являются родственными. Важно отметить тем не менее, что вопрос о том, взимается ли вознаграждение физического лица его формальным работодателем непосредственно с предприятия, которому предоставляются услуги, выступает лишь одним из вспомогательных факторов, которые имеют значение при определении того, могут ли оказываемые данным лицом услуги правомерно рассматриваться государством как оказанные в рамках отношений трудового найма, а не в соответствии с договором оказания услуг, заключенным между двумя предприятиями.

8.16. *Пример 1.* «Асо», компания — резидент государства А, заключает договор с «Всо», компанией — резидентом государства В, на оказание услуг профессиональной подготовки. Компания «Асо» специализируется на обучении сотрудников использованию различных компьютерных программ, а компания «Всо» хочет обучить свой персонал использовать недавно приобретенное программное обеспечение. Г-н Х, сотрудник компании «Асо», который является резидентом государства А, командирован в контору компании «Всо» в государстве В для проведения учебных курсов в рамках этого договора.

8.17. В этом случае государство В не может утверждать, что г-н Х находится в отношениях трудового найма с компанией «Всо» или что компания «Асо» не является работодателем г-на Х для целей конвенции между государствами А и В. Г-н Х формально является наемным работником компании «Асо», предоставляемые им самим услуги, когда рассматриваются в свете указанных в пунктах 8.13 и 8.14 факторов, являются неотъемлемой частью хозяйственной деятельности компании «Асо». Оказываемые им компанией «Всо» услуги предоставляются от имени компании «Асо» в рамках договора, заключенного между этими двумя предприятиями. Таким образом, при условии, что г-н Х не находится в государстве В более 183 дней в течение соответствующего двенадцатимесячного периода и что компания «Асо» не имеет в государстве В постоянного представительства, которое несет расходы на вознаграждение г-на Х, предусмотренное пунктом 2 Статьи 15 исключение из налогообложения будет применяться в отношении вознаграждения г-на Х.

8.18. *Пример 2.* «Ссо», компания — резидент государства С, является материнской компанией группы компаний, включающей «Дсо», компанию — резидента государства D. Компания «Ссо» разработала новую общемировую маркетинговую стратегию для продукции всей группы. Для того чтобы удостовериться в том, что компания «Дсо», осуществляющая продажи продукции группы, должным образом воспримет эту стратегию и будет следовать ей, компания «Ссо» командировывает одного из своих сотрудников, разработавших эту стратегию, г-на Х, на работу в головную контору компании «Дсо» сроком на четыре месяца для консультирования компании «Дсо» по вопросам ее маркетинговой деятельности и для обеспечения понимания и соблюдения общемировой маркетинговой стратегии со стороны отдела связей компании «Дсо».

8.19. В этом случае хозяйственная деятельность компании «Ссо» включает управление маркетинговой деятельностью группы компаний по всему миру и оказываемые самим г-ном Х услуги являются

неотъемлемой частью этой деятельности. Хотя можно аргументировать, что компания «Dco» может легко нанять некоего работника для выполнения функций консультирования компании по вопросам маркетинга, вполне очевидно, что такая функция часто выполняется консультантом, особенно в тех случаях, когда в течение относительно короткого периода времени требуются какие-либо специальные знания. Кроме того, функция контроля над соблюдением во всем мире маркетинговой стратегии группы входит в сферу хозяйственной деятельности скорее компании «Cco», нежели компании «Dco». Таким образом, здесь следует применять предусмотренное пунктом 2 Статьи 15 освобождение от налогообложения в случае соблюдения других условий для предоставления такого освобождения.

8.20. *Пример 3.* Многонациональная корпорация владеет и управляет сетью гостиниц по всему миру через ряд дочерних предприятий. Компания «Eco», одно из таких дочерних предприятий, является резидентом государства E, где она владеет и управляет гостиницей. Г-н X является наемным работником компании «Eco» и работает в этой гостинице. Компания «Fco», другое дочернее предприятие группы, владеет и управляет гостиницей в государстве F, где ощущается нехватка сотрудников со знанием иностранного языка. По этой причине г-н X командировается на работу в течение пяти месяцев в службу регистрации гостиницы компании «Fco». Компания «Fco» оплачивает командировочные расходы г-на X, который формально остается наемным и оплачиваемым сотрудником компании «Eco», а также оплачивает компании «Eco» гонорар за управленческие услуги, исходя из суммы вознаграждения г-на X, взносов социального страхования и других дополнительных выплат за соответствующий период.

8.21. В этом случае работу в службе регистрации гостиницы в государстве F, когда она рассматривается в свете указанных в пунктах 8.13 и 8.14 факторов, можно рассматривать, как неотъемлемую часть хозяйственной деятельности компании «Fco» по эксплуатации этой гостиницы, а не часть хозяйственной деятельности компании «Eco». В соответствии с описанным выше подходом, если согласно внутреннему законодательству государства F услуги г-на X рассматриваются как оказанные компании «Fco» в рамках отношений трудового найма, то государство F могло бы логически принять, что компания «Fco» является работодателем г-на X и налоговое освобождение согласно пункту 2 Статьи 15 не применяется.

8.22. *Пример 4.* «Gco» является компанией — резидентом государства G. Она осуществляет хозяйственную деятельность, состоя-

щую в удовлетворении временной потребности предприятий в высококвалифицированном специальном персонале. Компания «Нсо» является резидентом государства Н и оказывает инженерно-технические услуги на строительных площадках. Для выполнения одного из своих контрактов в государстве Н компании «Нсо» необходим инженер на срок пять месяцев. С этой целью она направляет запрос компании «Гсо». Компания «Гсо» подбирает г-на Х, инженера и резидента государства Х, и нанимает его по трудовому договору сроком на пять месяцев. В рамках отдельного договора между компаниями «Гсо» и «Нсо» компания «Гсо» обязуется предоставить услуги г-на Х компании «Нсо» на указанный срок. В соответствии с этими договорами компания «Гсо» выплатит г-ну Х вознаграждение, взносы социального страхования, командировочные расходы и другие выплаты и сборы.

8.23. В этом случае г-н Х предоставляет инженерно-технические услуги, в то время как компания «Гсо» осуществляет деятельность по удовлетворению краткосрочных кадровых потребностей предприятий. По своему характеру услуги, оказываемые г-ном Х, не являются неотъемлемой частью хозяйственной деятельности его формального работодателя. При этом такие услуги являются неотъемлемой частью хозяйственной деятельности компании «Нсо» как инженерно-технической фирмы. В свете указанных в пунктах 8.13 и 8.14 факторов государство Н может, следовательно, считать, что в соответствии с описанным выше подходом налоговое освобождение согласно пункту 2 Статьи 15 не применяется в отношении вознаграждения за услуги инженера, которые будут предоставлены в этом государстве.

8.24. *Пример 5.* Компания «Исо» является резидентом государства I и специализируется на предоставлении инженерно-технических услуг. Компания «Исо» имеет в штате нескольких инженеров, занятых полный рабочий день. Компания «Јсо» — более мелкая инженерно-техническая фирма и резидент государства J — испытывает потребность во временных услугах инженера для завершения контракта на строительном объекте в государстве J. Компания «Исо» договаривается с компанией «Јсо» о том, что один из инженеров компании «Исо», который является резидентом государства I и на данный момент не занят выполнением никакого контракта, заключенного компанией «Исо», будет работать в течение четырех месяцев по контракту компании «Јсо» под непосредственным руководством и контролем одного из старших инженеров компании «Јсо». Компания «Јсо» выплатит компании «Исо» за данного инженера сумму, равную его вознаграждению, взносам социального страхования, командировочным расходам и другим льготам сотрудников за соот-

ветствующий период, а также 5-процентную комиссию. Компания «Jco» также обязуется возместить компании «Iso» любые возможные претензии, связанные с работой инженера в течение этого срока.

8.25. В этом случае, даже если компания «Iso» осуществляет хозяйственную деятельность по предоставлению инженерно-технических услуг, вполне очевидно, что выполняемая инженером работа на строительном объекте в государстве J осуществляется от имени компании «Jco», а не компании «Iso». Непосредственный надзор и контроль, осуществляемый компанией «Jco» за работой этого инженера, тот факт, что компания «Jco» берет на себя ответственность за данную работу, а также то, что она несет расходы по оплате труда инженера за соответствующий период, являются теми факторами, которые могли бы послужить подтверждением вывода о наличии отношений трудового найма между инженером и компанией «Jco». В соответствии с описанным выше подходом государство J может, следовательно, считать, что налоговое освобождение согласно пункту 2 Статьи 15 не применяется в отношении вознаграждения за услуги инженера, которые будут предоставлены в этом государстве.

8.26. *Пример 6.* «Kco», компания — резидент государства K, и «Lco», компания — резидент государства L, входят в состав одной и той же многонациональной группы компаний. Значительная часть деятельности этой группы структурирована по функциональным направлениям, что требует от сотрудников разных компаний группы совместной работы под руководством менеджеров, которые находятся в разных государствах и являются наемными работниками других компаний группы. Г-жа X является резидентом государства K и наемным работником компании «Kco», она занимает должность старшего менеджера по надзору за кадровыми функциями в рамках многонациональной группы. Поскольку г-жа X состоит в штате компании «Kco», то именно компания «Kco» выступает в качестве хозрасчетного подразделения, в котором сосредотачиваются расходы группы в области кадровых ресурсов; периодически эти расходы представляются к оплате каждой из компаний группы на основе формулы, которая учитывает различные факторы, такие как число сотрудников каждой компании. Г-же X необходимо часто выезжать в командировки в другие государства, где располагаются конторы других компаний группы. За последний год г-жа X провела три месяца в государстве L для решения кадровых проблем компании «Lco».

8.27. В этом случае выполняемая г-жой X работа является составной частью той деятельности, которую компания «Kco» выполняет в интересах всей многонациональной группы. Эта деятельность, как и другие виды деятельности, такие как корпоративные связи, стра-

тегия, финансы и налоговый учет, казначейство, управление информацией и правовая поддержка, часто централизована в рамках большой группы компаний. Таким образом, выполняемая г-жой X работа является неотъемлемой частью хозяйственной деятельности компании «Ксо». Следовательно, в отношении вознаграждения г-жи X за ее работу в государстве L следует применять предусмотренное пунктом 2 Статьи 15 налоговое освобождение в случае соблюдения других условий для предоставления такого освобождения.

8.28. В том случае, если в соответствии с указанными выше принципами и примерами то или иное государство правомерно сочтет, что оказываемые физическим лицом на территории этого государства услуги предоставлены в рамках отношений трудового найма, а не по договору на оказание услуг, заключенному между двумя предприятиями, может возникнуть риск того, что предприятия в двух юрисдикциях будут обязаны удерживать налог у источника на вознаграждение данного физического лица, даже несмотря на конечную цель избежания двойного налогообложения (см. пункт 8.10, выше). Такую трудность в области соблюдения норм можно частично уменьшить за счет налоговой администрации, обеспечивая гарантии того, что внутренние нормы и практика в отношении трудового найма ясны и понятны работодателям и легкодоступны для них. Кроме того, эту проблему можно сгладить, если государство постоянного пребывания позволит предприятиям быстро корректировать сумму подлежащего удержанию налога с учетом любого освобождения от двойного налогообложения, которое с большой вероятностью может распространяться на того или иного наемного работника.

9. 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 Договариваемом государстве, где находится место фактического управления соответствующим предприятием. В Комментариях 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 компанией 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.

10. Следует отметить, что нет специальной нормы в отношении налогообложения дохода приграничных работников или наемных работников, работающих на грузовиках и поездах, пересекающих государственные границы, поскольку более целесообразно решать проблемы, возникающие в связи с местными условиями, непосредственно заинтересованными государствами.

11. 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.

Налоговый режим в отношении предоставляемых работникам опционов на покупку акций компании

12. Действующие в странах различные правила в отношении налогообложения предоставляемых работникам опционов на покупку акций компании создают особые проблемы, которые обсуждаются ниже. Хотя многие из этих проблем возникают в отношении других форм вознаграждения наемных работников, особенно тех, которые основаны на стоимости акций работодателя или родственной компании, наиболее остро они стоят применительно к фондовым опционам. Во многом это связано с тем, что фондовые опционы облагаются налогом на тот момент времени (например, при реализации опциона или продажи акций), который отличается от момента предоставления наемными работниками тех услуг, вознаграждением за которые выступают такие опционы.

12.1. Как отмечалось в пункте 2.2, эта статья позволяет государству источника облагать налогом ту часть дохода от фондовых опционов, которая представляет собой вознаграждение, получаемое от работы по найму, осуществляемой в этом государстве, даже если налог взимается в более поздний срок, когда работник уже не работает по найму в этом государстве.

12.2. Хотя данная статья применяется к доходам работников, получаемым от предоставленных им фондовых опционов, независимо от того, когда этот доход облагается налогом, существует необходимость в разграничении данного дохода работника от прироста капитала, который может быть получен от отчуждения акций, приобретенных при исполнении опциона. Именно эта статья, а не Статья 13, применяется в отношении любого дохода от самого опциона до момента его исполнения, продажи или иного отчуждения (например, в случае его аннулирования или приобретения работодателем или эмитентом). Однако по факту исполнения или отчуждения опциона доход работника считается реализованным и любой последующий прирост капитала от приобретенных акций (то есть стоимость акций, которая накапливается после исполнения опциона) считается полученным работником в его качестве инвестора-акционера и подпадает под действие Статьи 13. Фактически именно на момент исполнения опциона, который работник получил за свою работу по найму, такой опцион прекращает свое существование и его получатель приобретает статус акционера (и обычно вкладывает деньги для получения такого статуса). Однако в том случае, если реализованный опцион дает работнику право на приобретение акций, права на которые не перейдут к нему окончательно вплоть до конца установленного периода работы по найму, правомерно при-

менять эту статью в отношении прироста стоимости, если таковая имеется, до истечения установленного периода работы по найму, следующего после реализации опциона.

12.3. Тот факт, что данная статья не распространяется на доход, полученный после исполнения или отчуждения опциона, никоим образом не означает, что налогообложение доходов от работы по найму в соответствии с внутренним законодательством должно осуществляться на момент такого исполнения или отчуждения. Как уже отмечалось, статья не накладывает никаких ограничений относительно тех сроков, когда соответствующий доход может облагаться налогом в государстве источника. Таким образом, государство источника может облагать налогом соответствующий доход на момент предоставления опциона, на момент исполнения (или отчуждения) опциона, на момент продажи акций или в любое другое время. При этом, однако, государство источника может облагать налогом только доходы, относящиеся к самому опциону, а не доходы, связанные с последующим владением акциями, приобретенными после исполнения этого опциона (за исключением обстоятельств, описанных в последнем предложении предыдущего пункта).

12.4. Поскольку пункт 1 следует толковать как относящийся к любому доходу, полученному от опциона до момента его исполнения, продажи или иного отчуждения, то не имеет значения, как характеризуется такой доход или любая его часть для целей внутреннего налогообложения. В результате, несмотря на толкование статьи как позволяющей государству источника облагать налогом доходы, начисляемые вплоть до момента исполнения, продажи или иного отчуждения опциона, на усмотрении государства остается решение о том, как облагать налогом такие доходы, например либо как доход от работы по найму, либо как доход от прироста капитала. Если государство источника решит, например, ввести налог на прирост капитала в отношении опциона на момент, когда работник перестает быть резидентом этого государства, то такой налог будет разрешен в соответствии с данной статьей. То же самое относится и к государству постоянного проживания. Например, хотя это государство будет иметь исключительное право налогообложения на прирост стоимости акций, полученных после исполнения опциона, поскольку такой порядок будет рассматриваться как подпадающий под Статью 13 Конвенции, оно вполне может решить облагать налогом такой прирост, как доход от работы по найму, а не как прирост капитала в соответствии со своим внутренним законодательством.

12.5. Доходы, вытекающие из фондовых опционов, предоставленных наемному работнику, как правило, не подпадают ни под Ста-

тью 21, которая не применяются к доходам, охватываемым другими статьями, ни под Статью 18, которая применяется только к пенсии и другим аналогичным видам вознаграждения, даже если опцион исполняется после расторжения отношений трудового найма или выхода на пенсию.

12.6. Пункт 1 позволяет государству источника облагать налогом заработную плату, жалование и другие аналогичные виды вознаграждения, получаемые от работы по найму в этом государстве. Определение того, является ли и в какой степени фондовый опцион работника полученным от работы по найму в конкретном государстве, должно в каждом конкретном случае производиться на основе всех соответствующих фактов и обстоятельств, включая договорные условия, связанные с этим опционом (например, условия, при которых предоставленный опцион может быть исполнен или отчужден). Для достижения этой цели необходимо соблюдать следующие общие принципы.

12.7. Первый принцип заключается в том, что, как правило, предоставляемые сотрудникам фондовые опционы не должны рассматриваться как относящиеся к каким-либо услугам по завершении работы по найму, что требуется в качестве условия для получения работником права исполнения этого опциона. Таким образом, когда фондовый опцион предоставляется работнику при условии, что он будет предоставлять услуги в рамках отношений трудового найма одному и тому же работодателю (или родственному предприятию) в течение трех лет, доход от работы по найму, полученный от этого опциона, как правило, не должен увязываться с услугами, выполняемыми по истечении этого трехлетнего периода.

12.8. Однако при применении указанного принципа важно проводить различие между стажем работы, необходимым для получения права на исполнение работником фондового опциона, и тем сроком, который является только лишь задержкой перед возможностью исполнения опциона (блокированный период). Следовательно, например, опцион, предоставляемый работнику при условии, что он сохранит отношения трудового найма с одним и тем же работодателем (или ассоциированным предприятием) в течение трех лет, может считаться полученным за услуги, выполняемые в течение этих трех лет, в то время как опцион, который предоставляется работнику на определенную дату без каких-либо условий его последующей работы по найму, но с условием исполнения опциона с задержкой в три года, не следует рассматривать как увязанный с работой по найму в течение этих трех лет, поскольку доход от такого опциона начисляется в пользу его получателя, даже если

он уволится со своего места работы сразу же после его получения и будет ждать необходимые три года до его исполнения.

12.9. Важно также проводить различие между ситуацией, когда стаж работы по найму требуется в качестве условия для приобретения права на исполнение опциона, то есть для перехода прав на опцион, и ситуацией, когда права на опцион уже перешли, но он может быть аннулирован, если не будет исполнен до расторжения отношений трудового найма (или в течение короткого периода после этого). В последнем случае доход от опциона не следует рассматривать как относящийся к услугам, оказанным после перехода к работнику прав на его исполнение, поскольку работник уже получил доход и может фактически реализовать его в любое время. Условие, при котором подлежащий исполнению опцион может быть аннулирован при прекращении отношений трудового найма, является не условием приобретения выгоды, а, скорее, условием, при котором эта уже приобретенная выгода может быть впоследствии утрачена. Это различие можно продемонстрировать следующими примерами.

- *Пример 1.* На 1 января 2001 года наемному работнику предоставлен опцион на покупку акций. Исполнение опциона обусловлено сохранением этим работником отношений трудового найма с одним и тем же работодателем до 1 января 2003 года. По факту выполнения этого условия опцион будет подлежать исполнению начиная с 1 января 2003 года до 1 января 2010 года (так называемый американский опцион⁴³). Кроме того, однако, предусмотрено условие, что любой, ранее не исполненный опцион будет аннулирован после прекращения отношений трудового найма. В этом примере право на исполнение опциона было приобретено 1 января 2003 года (то есть с даты перехода прав на него), поскольку после этого работнику для получения права на исполнение опциона не требуется какого-либо дополнительного срока работы по найму.
- *Пример 2.* На 1 января 2001 года наемному работнику предоставлен опцион на покупку акций. Опцион подлежит исполнению на 1 января 2005 года (так называемый европейский опцион). Данный опцион был предоставлен на условии, что он может быть реализован только с 1 января 2005 года, если до этой даты не прекращены отношения трудового найма. В этом примере право на исполнение такого опциона не приоб-

⁴³ В соответствии с «американским» фондовым опционом право приобретений акций может быть реализовано в течение определенного срока (обычно несколько лет), в то время как согласно «европейскому» опциону это право может быть реализовано на некий момент (то есть на определенную дату).

ретается до 1 января 2005 года, то есть на дату его исполнения, поскольку до этой даты требуется сохранение отношений трудового найма для получения права на исполнение опциона (то есть опциона на его исполнение).

12.10. Существуют случаи, когда первый принцип может не применяться. Один из таких случаев может иметь место, когда фондовый опцион предоставляется без каких-либо условий работнику на момент либо заключения отношений трудового найма, либо перевода в другую страну, либо наделения его значительными новыми обязанностями и в любом случае данный опцион четко увязывается с новыми функциями, которые будет выполнять сотрудник в течение определенного периода в будущем. В таких случаях может быть целесообразным считать, что данный опцион увязан с этими новыми функциями, даже если право на исполнение опциона приобретается до начала их выполнения. Существуют также случаи, когда технически права на опцион переходят к получателю, но при этом такой опцион дает работнику право на приобретение акций, права на распоряжение которыми не перейдут к нему до конца необходимого стажа работы по найму. В таких случаях может быть целесообразным считать, что доход от опциона связан с предоставляемыми услугами в течение всего периода между предоставлением опциона и переходом права распоряжения акциями.

12.11. Второй принцип состоит в том, что предоставляемый работнику фондовый опцион следует рассматривать только как относящийся к услугам, оказанным до момента его предоставления, в той мере, в которой предоставление опциона предназначено в качестве вознаграждения за предоставление таких услуг получателем в течение определенного периода. Такая ситуация будет иметь место, например, когда вознаграждение в явной форме основано на предшествующих показателях работы сотрудника за определенный период или на предшествующих финансовых показателях работодателя, и обусловлено стажем работы по найму данного сотрудника у данного работодателя или на родственном предприятии в течение определенного периода, к которому относятся эти финансовые показатели. Кроме того, в некоторых случаях могут присутствовать объективные доказательства того, что в течение прошедшего периода работы по найму среди участников плана фондовых опционов для сотрудников присутствовали обоснованные ожидания того, что часть их вознаграждения за этот период опционов на акции, будет предоставлена в виде фондовых опционов на более позднюю дату. Такие доказательства могут включать, например, последовательную практику работодателя, который

предоставлял аналогичные уровни фондовых опционов в течение ряда лет, при условии отсутствия каких-либо признаков того, что эта практика может быть прекращена. В зависимости от других факторов, такие доказательства могут быть весьма актуальными для целей определения наличия факта увязки фондового опциона и прошлого периода работы и степени такой увязки.

12.12. Если для получения работником права на исполнение фондового опциона требуется определенный стаж работы по найму, но такое требование не применяется при определенных обстоятельствах, например в случае расторжения отношений трудового найма со стороны работодателя или достижения работником пенсионного возраста, доход от фондового опциона считается связанным только с периодом реального предоставления услуг, когда такие обстоятельства фактически сложились.

12.13. И наконец, могут быть такие ситуации, в которых некоторые факторы могут позволить предположить, что предоставляемый работнику фондовый опцион является вознаграждением за прошлые услуги, но при этом другие факторы указывают на то, что он относится к будущим услугам. В случае сомнения необходимо принимать во внимание, что фондовые опционы обычно предоставляются в качестве стимула для будущей деятельности или как способ сохранения ценных сотрудников. Таким образом, предоставление работникам фондовых опционов в первую очередь связано с будущими услугами. Тем не менее до вынесения такого заключения необходимо принять во внимание все соответствующие факты и обстоятельства, при этом могут иметь место случаи, когда можно продемонстрировать, что фондовый опцион связан с суммарными определенными периодами предыдущих и будущих услуг (например, опционы предоставляются, исходя из достижения работником конкретных контрольных показателей за предыдущий год, но они открываются для исполнения только тогда, когда работник сохраняет отношения трудового найма в течение еще трех лет).

12.14. Когда, исходя из изложенных выше принципов, фондовый опцион рассматривается как полученный за работу по найму более чем в одном государстве, то для целей применения статей 23 А и 23 В, возникает необходимость в определении того, какая часть дохода от такого фондового опциона получена по результатам работы по найму в каждом государстве. В таком случае предоставляемые работнику льготы в виде фондового опциона должны считаться полученными в той или иной определенной стране согласно соотношению количества дней, в течение которых осуществлялась работа по найму в этой стране, к общему

числу дней, в течение которых осуществлялись услуги работы по найму, связанные с данным фондовым опционом. Для этой цели должны приниматься во внимание только те рабочие дни, которые имеют отношение к плану фондовых опционов, например те дни, в течение которых услуги предоставляются одному и тому же работодателю или другим работодателям, трудовые отношения по найму с которыми должны приниматься во внимание для выполнения требования о периоде работы по найму, необходимым для получения права на исполнение опциона.

12.15. У стран-членов существует возможность отходить от применения вышеуказанных принципов в конкретных случаях (указанных в пунктах 12.7–12.14) путем согласования особого подхода на двусторонней основе. Например, две страны, которые взимают налог преимущественно на момент исполнения опциона, могут договориться в качестве общего принципа относить доход от опциона, связанный прежде всего с будущими услугами, к услугам, выполняемым работником в этих двух государствах между датой предоставления опциона и датой его исполнения. Таким образом, применительно к опционам, которые не подлежат исполнению до тех пор, пока работник не окажет услуги работодателю в течение определенного периода времени, эти два государства могли бы договориться о подходе, который относит доход от опциона на каждое из этих государств, исходя из количества отработанных таким работником в каждом государстве дней в интересах работодателя в период с даты предоставления до даты исполнения опциона. В качестве другого примера могут выступать две страны, имеющие аналогичные режимы налогообложения, предоставляемые работникам фондовых опционов, которые вводят у себя положения, дающие одному из Договаривающихся государств исключительное право налогообложения дохода от работы по найму, даже если небольшая часть трудовых услуг, к которым относится опцион, была оказана в другом государстве. Конечно, странам-членам следует проявлять осмотрительность при принятии такого подхода, поскольку он может привести к двойному налогообложению или двойному отсутствию налогообложения, если часть работ по найму осуществляется в третьем государстве, которое не применяет аналогичный подход.

2. Хотя статьи 14, 15, 19 и 23 могут быть в целом достаточными для избежания двойного налогообложения приглашенных преподавателей, некоторые страны могут пожелать включить статью о приглашенных преподавателях в свои договоры. Более подробно этот вопрос рассматривается в пунктах 10–12 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:

1. 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.

1.1. 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, опционы на покупку акций компании, пользование жильем или автомобилем, страхование здоровья или жизни и членство в клубе).

2. 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. [Это положение не предусмотрено в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в той мере, в которой применяется пункт 2 Статьи 16.]

3. 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.

3.1. Многие из вопросов, обсуждаемых в пунктах 12–12.15 Комментария к Статье 15, в отношении фондовых опционов, предоставленных работникам, также будут возникать в случае фондовых опционов, предоставленных членам советов директоров

компаний. В том случае, если фондовый опцион предоставляется резиденту Договаривающегося государства в его качестве члена совета директоров компании, которая является резидентом другого государства, это другое государство будет иметь право на налогообложение части дохода от фондового опциона, которую составляет директорское вознаграждение или аналогичная выплата (см. пункт 1.1, выше), даже если налог взимается в более позднее время, когда данное лицо более не является членом этого совета директоров. Хотя данная статья применяется к доходу от фондового опциона, предоставленного члену совета директоров независимо от того, когда этот доход облагается налогом, существует необходимость в разграничении данного дохода от прироста капитала, который может быть получен от отчуждения акций, приобретенных при исполнении опциона. Именно эта статья, а не Статья 13, применяется в отношении любого дохода от самого опциона до момента его исполнения, продажи или иного отчуждения (например, в случае его аннулирования или приобретения работодателем или эмитентом). Однако по факту исполнения или отчуждения опциона доход считается реализованным, и любой последующий прирост капитала от приобретенных акций (то есть стоимость акций, которая накапливается после исполнения опциона) считается полученным членом совета директоров в его качестве инвестора-акционера, и подпадает под действие Статьи 13. Фактически именно на момент исполнения опциона, который директор получил за свою работу в этом качестве, такой опцион прекращает свое существование и его получатель приобретает статус акционера (и обычно вкладывает деньги для получения такого статуса).

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. Бывшая 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.

5. 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», употребляемое 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:

1. 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.

2. 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 в период работы по найму, автоматически подпадают под действие Статьи 15 и таким образом получают право на освобождение от налогов, предусмотренное в пункте 2 этой статьи.

3. Пункт 1 относится к артистам и спортсменам. Дать точное определение термину «артист» невозможно, но в пункте 1 содержатся примеры, кто считается артистом. Перечень этих примеров не следует считать исчерпывающим. С одной стороны, термин «артист» явно относится к артисту театра, кино, актеру (в том числе бывшему спортсмену), выступающему в телевизионной рекламе. Эта статья может также применяться к доходу, полученному от деятельности политического, социального, религиозного или благотворительного характера, если в ней присутствует элемент развлечения. С дру-

гой 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.

4. 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.

5. 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.

6. 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.

7. 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.

8. 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.

9. 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 (см. 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.

10. 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. Некоторые государства могут, однако, считать, что налогообложение валовой суммы может быть неуместным при некоторых обстоятельствах, даже если применяется пониженная ставка. Эти государства могут захотеть дать возможность налогоплательщику облагаться налогом на нетто-основе. Это можно сделать путем включения пункта примерно следующей редакции:

Если резидент одного Договаривающегося государства получает доход, упомянутый в пункте 1 или 2, и такой доход подлежит

налогообложению в другом Договариваемом государстве на валовой основе, то такое физическое лицо может в течение [срок определяется Договариваемыми государствами] направить письменный запрос другому государству о налогообложении данного дохода на нетто-основе в этом другом государстве. Такой запрос должен удовлетворяться в этом другом государстве. При определении налогооблагаемого дохода такого резидента в другом государстве должны быть разрешены налоговые вычеты таких расходов, подлежащих вычету из налогооблагаемой базы в соответствии с внутренним законодательством другого государства, которые понесены в целях деятельности, осуществляемой в другом государстве, и которые доступны для резидента другого государства, осуществляющего такую же или аналогичную деятельность при таких же или аналогичных условиях.

11. 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, осуществляет предпринимательскую деятельность, 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 участ-

ников 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.

- с) 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.

11.1. Применение пункта 2 не ограничивается ситуациями, когда и артист или спортсмен, и другое лицо, которому начисляется доход, например «звездная» компания, являются резидентами одного и того же Договаривающегося государства. Этот пункт позволяет государству, в котором осуществляется деятельность артиста или спортсмена, облагать налогом доходы, полученные от этой деятельности и начисленные другому лицу независимо от других положений Конвенции, которые могут применяться на иных основаниях. Таким образом, несмотря на положения Статьи 7, этот пункт позволяет такому государству облагать налогом доходы, полученные «звездной» компанией — резидентом другого Договаривающегося государства, даже если артист или спортсмен не является резидентом этого другого государства. И наоборот, если доход артиста —

резидента одного из Договаривающихся государств начисляется некоему лицу, например «звездной» компании — резиденту третьего государства, с которым государство источника не имеет налоговой конвенции, ничто не мешает Договаривающемуся государству облагать налогом такое лицо в соответствии со своим внутренним законодательством.

11.2. В качестве общего правила следует отметить, однако, что независимо от положений Статьи 17 Конвенция не препятствует применению предусмотренных внутренним законодательством государства источника общих норм по борьбе с уклонением от налогов, что позволяет такому государству облагать налогом либо артиста/спортсмена, либо «звездную» компанию в случаях злоупотребления, как признается в пункте 24 Комментария к Статье 1.

12. 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 пунктам 1 и 2. Договаривающиеся государства могут по своему усмотрению выбрать любой из этих методов, чтобы гарантировать невозможность избежать налогообложения.

13. Как правило, Статья 17 применяется, когда артист или спортсмен работает по найму на правительство и получает доход от этого правительства [...]. Некоторые конвенции содержат положения, исключаящие из сферы применения Статьи 17 артистов и спортсменов, работающих в организациях, которые субсидируются из государственных средств.

14. 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.

3. Когда этот вопрос рассматривался бывшей Группой экспертов, 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

А. ОБЩИЕ СООБРАЖЕНИЯ

1. Для Статьи 18 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций даются два альтернативных варианта — Статья 18А и Статья 18В.
2. Статья 18А, как и Статья 18 Типовой конвенции ОЭСР, предоставляет стране постоянного местопребывания исключительное право облагать налогом пенсии и другие аналогичные выплаты. Однако она 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.
3. Согласно Статье 18В государство источника может облагать налогом пенсии и другие аналогичные выплаты, при этом положения Ста-

ты 23 А или Статьи 23 В будут определять, должно ли государство постоянного местопребывания освобождать такой доход от налога или же оно должно разрешать — посредством вычета из собственного налога на такой доход — уплату налога в государстве источника. Тем не менее Статья 18 разрешает исключительное право налогообложения, если выплаты произведены в рамках государственной программы, являющейся частью системы социального страхования государства, его административно-территориального образования или местных органов власти.

В. Комментарий к двум альтернативным вариантам Статьи 18

Комментарий к пунктам Статьи 18 А

Пункт 1

4. В соответствии с данным пунктом пенсии и аналогичное вознаграждение, выплачиваемые в порядке компенсации за личную трудовую деятельность, облагаются налогом только в государстве постоянного проживания получателя. Поскольку этот пункт воспроизводит текст Статьи 18 Типовой конвенции ОЭСР, Комитет считает, что применима следующая часть Комментария ОЭСР:

1. В соответствии с данной статьей пенсии, выплачиваемые в порядке компенсации за личную трудовую деятельность, облагаются налогом только в государстве постоянного проживания получателя. Различные политические и административные соображения действуют в поддержку принципа, согласно которому право на налогообложение в отношении этого вида пенсии и другого аналогичного вознаграждения должны оставаться у государства постоянного проживания. Например, государство, резидентом которого является получатель пенсии, находится в лучшем положении, нежели любое другое государство в плане учета общей способности получателя уплачивать налог, который в основном зависит от его доходов во всем мире и обстоятельств личного характера, таких как семейные обязанности. Это решение также позволяет избежать наложения на получателей этого вида пенсии административного бремени соблюдения налоговых обязательств в других государствах помимо государства постоянного проживания получателя.

Сфера охвата статьи

3. Виды выплат, на которые распространяется данная статья, включают пенсии, выплачиваемые не только непосредственно бывшим сотрудникам, но и другим получателям (например, вдовам/вдовцам, компаньонам или детям сотрудников), и другие аналогич-

ные выплаты, такие как аннуитетная рента, выплачиваемая в порядке компенсации за трудовую деятельность в прошлом. Эта статья также применяется к пенсиям в порядке компенсации за услуги, оказанные государству, его административно-территориальному образованию или местным органам власти, на которые не распространяются положения пункта 2 Статьи 19. Тем не менее статья применяется только в отношении тех платежей, которые выплачиваются в порядке компенсации за трудовую деятельность в прошлом; поэтому она не применяется, например, в отношении аннуитетной ренты, получаемой непосредственно аннуитантом с капитала, который не финансировался за счет программы пенсионного страхования. Статья применяется независимо от налогового режима в отношении такой схемы, согласно которой осуществляются соответствующие платежи; следовательно, платеж в соответствии с пенсионной программой, которая не подпадает под налоговые льготы, тем не менее может представлять собой «пенсию или другое аналогичное вознаграждение» (налоговое несоответствие, которое может возникнуть в такой ситуации, рассматривается ниже).

4. В пользу сотрудника могут осуществляться различные платежи после прекращения отношений трудового найма. Подпадают ли такие выплаты под действие данной статьи или нет, определяется характером таких платежей с учетом фактов и обстоятельств, в которых они осуществляются, как описано в следующих двух пунктах.

5. Хотя термин «пенсия» в обычном значении этого слова распространяется только на периодические платежи, слова «другое аналогичное вознаграждение» являются достаточно широкой формулировкой, чтобы охватывать и непериодические платежи. Например, под статью может подпадать единовременная выплата вместо периодических пенсионных выплат, которая осуществляется после прекращения отношений трудового найма.

6. Если какой-либо конкретный платеж должен рассматриваться, в качестве другого вознаграждения, аналогичного пенсии, или в качестве окончательного вознаграждения за выполненные работы, подпадающие под Статью 15, то это — вопрос факта. Например, если есть свидетельства того, что предмет платежа представляет собой замену пенсии или компенсацию за сокращенную пенсию, то этот платеж может быть охарактеризован как «другое аналогичное вознаграждение», подпадающее под данную статью. Это произойдет в том случае, если лицо после выхода на пенсию имело право избирать между выплатой пенсии или некой единовременной суммы, исчисляемой либо исходя из общей суммы взносов, либо из размера пенсии, на которую это лицо в противном случае имело бы право в соответствии с действующими правилами пенсионной програм-

мы. Важным фактором является источник платежа: выплаты в счет пенсионной программы, как правило, подпадают под действие данной статьи. К другим факторам, которые могли бы помочь в определении того, подпадает ли тот или иной платеж или серия платежей под данную статью, можно отнести следующие: осуществляется ли платеж во время или после прекращения отношений трудового найма, обусловивших данный платеж; продолжает ли работать получатель; достиг ли получатель обычного возраста выхода на пенсию в отношении этого конкретного вида работы по найму; положение других получателей, имеющих право на тот же конкретный вид единовременной выплаты; и имеет ли получатель одновременно право на получение других пенсионных льгот. Возмещение пенсионных взносов (например, после временной работы по найму) не представляет собой «другое аналогичное вознаграждение» в соответствии со Статьей 18. При возникновении сложностей в налогообложении таких выплат Договаривающиеся государства должны решить вопрос путем обращения к положениям Статьи 25.

7. Поскольку данная статья относится только к пенсии и другому аналогичному вознаграждению, которые выплачиваются в порядке компенсации за трудовую деятельность в прошлом, она не распространяется на другие виды пенсий, такие как выплачиваемые в порядке компенсации за оказанные ранее услуги независимого подрядчика. Некоторые государства, однако, расширяют сферу применения данной статьи, включая в нее все виды пенсий, в том числе государственные пенсии. Государства, желающие пойти по этому пути, могут договориться на двусторонней основе о включении соответствующих положений.

Трансграничные вопросы, связанные с пенсиями

8. Глобализация экономики и развитие международной связи и транспорта значительно повысили международную мобильность людей, как связанную с их трудовой деятельностью, так и по личным причинам. Это значительно повысило важность трансграничных вопросов, связанных с взаимодействием различных механизмов пенсионного обеспечения, которые действуют в разных государствах и которые были разработаны в основном исходя из чисто внутренних политических соображений. Поскольку эти вопросы часто затрагивают большое число людей, желательно урегулировать их в налоговых конвенциях, с тем чтобы устранить препятствия на пути международного перемещения людей, и в частности наемных работников.

9. Многие такие вопросы относятся к несоответствиям в результате различий в общей налоговой политике, которую государства проводят в отношении взносов в пенсионные фонды. Во многих государствах для пенсионных взносов предусмотрены налоговые стимулы. Такие стимулы часто принимают форму отсрочки налоговых платежей таким образом, чтобы часть дохода физического лица, вносимая в пенсионный фонд, а также доходы, получаемые от такого фонда или любые начисляемые такому лицу пенсионные права, освобождались от налогов. С другой стороны, пенсионные выплаты в рамках данных схем облагаются налогом при их получении. При этом, однако, другие государства рассматривают взносы в пенсионные фонды наравне с другими видами сбережений и не освобождают от налогов ни сами эти взносы, ни доход по ним; таким образом, если следовать логике, они не облагают налогом пенсионные выплаты. Между этими двумя подходами существуют самые разнообразные системы, в рамках которых взносы, доходы по ним, начисляемые пенсионные права или пенсионные выплаты облагаются налогом частично или вообще освобождаются от налога.

10. Другие проблемы вытекают из существования весьма существенно отличающихся друг от друга схем обеспечения пенсионных выплат. Эти схемы часто классифицируются по следующим трем основным категориям:

- государственные программы социального обеспечения;
- негосударственные программы пенсионного обеспечения работников;
- индивидуальные пенсионные программы.

Особые трудности вызывает взаимодействие между этими тремя категориями пенсионных схем. Эти трудности усугубляются тем фактом, что каждое государство может иметь различные налоговые правила для схем, входящих в каждую из этих категорий, а также тем фактом, что существуют значительные различия в той степени, в которой государства опираются на каждую из этих категорий в плане обеспечения налоговых выплат физическим лицам (например, некоторые государства предоставляют пенсионные выплаты почти исключительно через свои системы социального обеспечения, в то время как другие полагаются в первую очередь на негосударственное пенсионное обеспечение работников или индивидуальные пенсионные программы).

11. Вопросы, вытекающие из всех этих различий, необходимо в полной мере учитывать в ходе двусторонних переговоров, в частности об избежании двойного налогообложения или двойного отказа

от налогообложения, и при необходимости урегулировать с помощью специальных положений [...].

5. Многие страны приняли подход, при котором с учетом конкретных условий налог на взносы в пенсионные фонды и на доходы от них или налог на начисляемые пенсионные права полностью или частично откладывается и взимается в момент выплаты пенсионных пособий. Другие страны, однако, рассматривают взносы в пенсионные фонды или отдельные их виды наравне с другими видами сбережений и не освобождают от налогов ни сами эти взносы, ни доход по ним. Эти страны, как правило, не облагают налогом пенсионные выплаты. Если физическому лицу были предоставлены налоговые льготы в стране, которая приняла первый подход, а до выплаты всех или части пенсионных пособий данное лицо становится резидентом страны, принявшей второй подход, то несоответствие в подходах этих двух стран приведет к ситуации, когда налог на рассматриваемый доход вообще не будет выплачиваться. Во избежание такого нежелательного результата страны могли бы включить в пункт 1 дополнительную фразу примерно со следующей формулировкой:

Однако такие пенсии и другое аналогичное вознаграждение могут также облагаться налогом в другом Договариваемом государстве, если выплата произведена пенсионным фондом, учрежденным в таком другом государстве, или от его имени или же находящимся в нем постоянным представительством, и такой платеж не подлежит налогообложению в первом из упомянутых государств в соответствии с обычными нормами его налогового законодательства.

6. Комитет считает, что следующая часть Комментария ОЭСР касательно освобождения пенсий от налога также применима к пункту 1:

22. [Н]екотрые государства не облагают налогом пенсионные выплаты в целом или иным образом освобождают от налога отдельные категории или части пенсионных выплат. В этих случаях положения данной статьи, которая предусматривает налогообложение пенсий в государстве постоянного проживания, может привести к налогообложению этим государством пенсий, которые не были предназначены для налогообложения и размер которых вполне вероятно был установлен с учетом такого освобождения от налога. Это может привести к неоправданным финансовым трудностям для получателя пенсии.

23. Во избежание проблем, возникающих в результате несоответствия такого рода, некоторые государства включают в свои договоры положения о сохранении режима освобождения от налога пенсий, когда получатель является резидентом другого Договариваемого государства. Эти положения могут быть ограничены конкретными категориями пенсий или могут регулировать эту проблему более

комплексно. Примером последнего подхода может быть положение, содержащее примерно следующую формулировку:

Независимо от любого положения настоящей Конвенции, любая пенсия или другое аналогичное вознаграждение, выплачиваемые резиденту Договаривающегося государства в порядке компенсации за трудовую деятельность в прошлом, осуществлявшуюся в другом Договаривающемся государстве, освобождаются от налога в первом упомянутом государстве, если такая пенсия или другое вознаграждение освобождались бы от налога в другом государстве в том случае, если бы получатель был резидентом этого другого государства.

Пункт 2

7. Согласно этому пункту государство источника имеет исключительное право облагать налогом выплачиваемые пенсии и другие платежи, производимые в рамках государственной программы, являющейся частью системы социального страхования этого государства, его административно-территориального образования или местных органов власти. Страны, использующие метод зачета налога, как общий метод избежания двойного налогообложения в своих конвенциях, обязаны, таким образом, в качестве исключения из этого метода освободить от налога такие выплаты своим резидентам, которые регулируются пунктом 2. Исключительное право государства источника облагать налогом выплачиваемые пенсии и другие платежи, производимые в рамках государственной программы, являющейся частью системы социального страхования, обуславливается тем, что соответствующие платежи полностью или в значительной степени финансируются за счет налоговых поступлений государства 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 государства источника. Однако такая ситуация возникает не всегда, если система социального страхования функционирует на основе принципа капитализации, а не принципа распределения.

8. В Комитете ОЭСР по бюджетно-налоговым вопросам не удалось достичь консенсуса в отношении включения в текст Статьи 18 положения, позволяющего государству источника облагать налогом выплаты, производимые в рамках его системы социального страхования. Тем не менее в Комментарие ОЭСР предлагается альтернативный пункт, предоставляющий такое право. Комитет считает, что следующая часть Комментария ОЭСР применима к пункту 2:

28. Хотя приведенный выше проект положения относится к [системе] социального страхования каждого из Договаривающихся государств, существуют некоторые ограничения сферы его охвата. Термин «социальное страхование», как правило, относится к системе обязательной защиты, которую государство устанавливает с целью обеспечения населения минимальным уровнем дохода или пенсии или смягчения финансовых последствий таких событий, как безработица, производственная травма, болезнь или смерть. Общей чертой систем социального страхования является то, что размер пособий определяется государством. Платежи, которые могут охватываться данным положением, включают пенсии, предоставляемые всему населению в рамках государственной пенсионной системы, выплаты пенсий по старости, а также пособий по безработице, инвалидности, беременности и родам, потере кормильца, болезни, социального вспомоществования и выплаты по защите семьи, которые осуществляются государством или государственными учреждениями, созданными для администрирования подлежащих распределению средств. Поскольку могут присутствовать существенные различия в системах социального страхования Договаривающихся государств, тем государствам, которые намерены использовать данный проект положения, важно удостовериться в ходе двусторонних переговоров, что у них есть общее понимание сферы охвата данного положения.

9. Некоторые страны, использующие метод зачета налога, как общий метод избежания двойного налогообложения дохода, получаемого их резидентами, могут принять точку зрения, что государство источника не должно иметь исключительное право облагать налогом платежи, производимые в рамках системы социального страхования. В таком случае эти страны должны в пункте 2 своих договоров заменить слова «подлежат налогообложению только» на слова «могут облагаться налогом».

10. Страны, стремящиеся учесть последствия приватизации своих систем социального страхования, могут предложить внести изменения в положения пункта 2 в следующей редакции, для того чтобы охватить этим пунктом свои приватизированные системы:

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

Комментарий к пунктам Статьи 18 В

11. Некоторые страны считают, что пенсии, выплачиваемые в порядке компенсации за трудовую деятельность в прошлом, не должны облагаться налогом исключительно в государстве постоянного проживания получателя. В пользу такой нормы работают различные политические соображения. Поскольку пенсии являются, по существу, отсроченной компенсацией за услуги, предоставленные в государстве источника, они должны облагаться налогом у источника, как обычный доход от работы по найму. Когда налоговые льготы предоставляются на пенсионные взносы, налог на часть дохода от работы по найму откладывается до выхода на пенсию, и отсроченный таким образом налог должен взиматься даже в том случае, если физическое лицо перестало быть резидентом до завершения выплаты всех или части пенсионных пособий. 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.

12. Если государство источника не предоставляет нерезидентам какие-либо индивидуальные льготы, налогообложение пенсий у источника может привести к чрезмерному налогообложению. Этот вопрос должен обсуждаться во время переговоров. Договаривающиеся государства могут договориться в отношении таких случаев, что государство источника должно предоставлять резиденту другого государства такие же индивидуальные льготы, пособия и скидки для целей налогообложения, которые предоставляются его собственным резидентам в такой пропорции, в которой пенсии и другие аналогичные вознаграждения соотносятся с получаемыми во всем мире доходами резидента этого другого государства. К пункту 2 можно добавить фразу примерно со следующей формулировкой:

Другое государство предоставляет резиденту первого упомянутого государства такие же индивидуальные льготы, пособия и скидки для целей налогообложения, которые оно предоставляет своим собственным резидентам. Эти льготы, пособия и скидки предоставляются в такой пропорции, в которой пенсии и другие аналогичные вознаграждения, облагаемые налогом в этом государстве, соотносятся с получаемыми во всем мире доходами, облагаемыми налогом в первом упомянутом государстве.

13. Государством источника может считаться то государство, в котором учрежден фонд, то государство, в котором выполнялась соответствующая работа, или то государство, в котором был подан запрос на налоговые скидки. Весьма типичным для работников транснациональных

корпораций является выполнение своих обязанностей последовательно в нескольких разных странах. В этом случае налогообложение в государстве, где выполнялась работа или где было предоставлено освобождение от налогов, вызовет неопределенность и административные трудности для налогоплательщиков и налоговых органов, поскольку это создаст возможность налогообложения различных частей одной и той же пенсии в различных государствах источника. 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 или где было предоставлено освобождение от налогов.

Пункт 1

14. Этот пункт, признавая право государства постоянного проживания получателя на налогообложение пенсии и другого аналогичного вознаграждения, оставляет возможность предоставления права налогообложения при некоторых условиях, изложенных в пункте 2, также государству источника. Для того чтобы определить сферу охвата Статьи 18 В и учесть трансграничные вопросы, связанные с пенсиями, применяется пункт 4 комментария к пункту 1 Статьи 18 А.

Пункт 2

15. Как отмечалось выше, государство источника может облагать налогом пенсии и другие аналогичные вознаграждения, выплачиваемые в порядке компенсации за трудовую деятельность в прошлом, но только если соответствующие выплаты производятся резидентом этого государства или расположенным в нем постоянным представительством.

16. При этом, однако, некоторые страны могут принять точку зрения, что государство, предоставившее налоговые льготы в отношении взносов в пенсионный фонд или на начисленные пенсионные права, должно иметь право на налогообложение получившегося в результате пенсионного пособия. Это может быть тот случай, когда страны также предоставляют налоговые льготы в отношении взносов или пенсионных прав в иностранных пенсионных фондах. Следующее положение является примером такой формулировки:

Однако такие пенсии и другое аналогичное вознаграждение могут также облагаться налогом в другом Договариваемом государстве в той мере, в которой они выплачиваются за счет взносов, соответствующих критериям освобождения от налога в этом другом государстве.

Как уже разъяснялось в пункте 13, такой подход может вызвать административные трудности, особенно в отношении физических лиц, которые в течение своей карьеры работали более чем в одной стране. Такие трудности необходимо урегулировать во избежание ситуаций, например, когда две страны будут претендовать на право налогообложения у источника одной и той же пенсии.

Пункт 3

17. Поскольку пункт 3 Статьи 18В идентичен пункту 2 Статьи 18А, комментарий к последнему (см. выше) полностью относится и к первому.

18. В Типовой конвенции ОЭСР в пунктах 31–69 Комментария к Статье 18 рассматривается вопрос о налоговом режиме взносов в иностранные пенсионные программы, а также вопрос о налоговых препятствиях для переводимости пенсионных прав и вопрос о режиме исключения из налогообложения инвестиционного дохода, получаемого пенсионными фондами, созданными в другом Договаривающемся государстве. Включение этих пунктов в Комментарий к Статье 18 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций стало бы мощным позитивным импульсом для потенциальных инвесторов в стране. Признание межгосударственных пенсионных взносов и содействие межгосударственному переводу из одной пенсионной программы в другую пенсионных прав также будет стимулировать перемещение персонала в зарубежные страны. Поэтому Комитет счел следующую часть Комментария ОЭСР актуальной для Статьи 18А и Статьи 18В:

Налоговый режим взносов в иностранные пенсионные программы [осуществляемых наемными работниками и лицами, оказывающими независимые персональные услуги, или от их имени]

А. Общие замечания

31. 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 наемного работника. Одним из таких условий является пенсионное обеспечение конкретного работника. Аналогичным образом, лица, которые переезжают в другие страны для предоставления услуг в качестве независимых подрядчиков, часто сталкиваются с трансграничными

налоговыми проблемами, связанными с теми условиями пенсионного обеспечения, которые они имели в своей стране.

32. Лица, работающие за границей, часто хотят по-прежнему вносить взносы в пенсионную программу (включая программу социального страхования, обеспечивающую пенсионные льготы) 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.

33. Налоговый режим, предоставляемый пенсионным взносам, осуществляемым, работающими за пределами своей страны лицами или от их имени, отличается в разных странах и зависит от обстоятельств в каждом конкретном случае. До назначения на работу или подписания трудового контракта за рубежом эти лица, как правило, получают налоговую льготу в счет пенсионных взносов в стране местожительства. Во время работы такого лица за рубежом в некоторых случаях налоговые льготы по таким взносам сохраняются. 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. Однако зачастую взносы, выплачиваемые в стране местожительства работающим за границей лицом, 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 или работы по контракту обходится дорого, если не запретительно дорого. Пункт 37, ниже, содержит положение, которое страны-члены могут по своему усмотрению включить в двусторонние договоры, чтобы обеспечить льготу в отношении пенсионных взносов физических лиц, работающих за пределами страны местожительства.

34. Однако некоторые страны-члены, возможно, не считают, что решить эту проблему можно с помощью положения договора, предпочитая, в частности, вносить поправку в пенсионную программу с целью обеспечения вычета из налогов взносов в государстве пребывания. Другие страны могут выступать против включения такого положения в договор, если внутреннее законодательство допускает налоговые льготы только в отношении взносов, выплачиваемых резидентами. В таких случаях не представляется целесообразным включать предлагаемое положение в двусторонний договор.

35. Предлагаемое положение регулирует взносы во все виды пенсионных программ, включая индивидуальные пенсионные программы, а также программы социального страхования. Многие страны-члены заключили двусторонние соглашения об объединении социального страхования, которые могут помочь избежать проблемы, связанной с взносами в программы социального страхования; эти соглашения, однако, обычно не регулируют налоговый режим взносов, пересылаемых в другие страны. В случае корпоративной пенсионной программы, взносы в которую делают и работодатель, и наемный работник, данное положение охватывает оба этих взноса. Кроме того, данное положение не ограничивается вопросом налогового вычета взносов, поскольку оно регулирует все аспекты налогового режима взносов применительно к физическому лицу, получающему доходы от пенсионной программы. Таким образом, это положение касается таких вопросов, как: должен ли или нет облагаться налогом доход от работы по найму работника, которым является взнос, а также должен ли или нет облагаться налогом инвестиционный доход физического лица, полученный от взносов. Тем не менее это положение не касается налогообложения доходов пенсионных фондов (этот вопрос рассматривается в пункте 69, ниже). Договаривающиеся государства, желающие изменить сферу применения данного положения в отношении любого из этих вопросов, могут сделать это в рамках двусторонних переговоров.

В. Цель положения

36. Цель этого положения заключается в обеспечении того, чтобы в максимально возможной степени избежать за счет налогового режима взносов в пенсионную программу в стране местожительства создания препятствий для физических лиц в их желании принять назначение на работу за рубежом. Прежде всего это положение направлено на установление общей равноценности пенсионных программ этих двух стран и на последующее введение ограничений для взносов, в отношении которых применяется освобождение от налогов, исходя из ограничений, предусмотренных в законодательстве обеих стран.

С. Предлагаемое положение

37. Ниже приводится текст предлагаемого положения, которое могло бы быть включено в двусторонние конвенции для решения вышеупомянутой проблемы:

1. Взносы в пенсионную программу, созданную и признанную в целях налогообложения в одном Договариваемом государстве, которые вносятся физическим лицом, оказывающим услуги в другом Договариваемом государстве, или от имени такого лица, должны в целях определения налога, подлежащего оплате таким лицом, и прибылей предприятия, которые могут облагаться налогом в этом государстве, иметь в этом государстве такой же режим и подпадать под те же условия и ограничения, что и взносы, внесенные в пенсионную программу, которая признана в целях налогообложения в этом государстве, при условии, что:

- a) данное физическое лицо не являлось резидентом этого государства и участвовало в пенсионной программе непосредственно перед началом оказания услуг в этом государстве; и
- b) пенсионная программа признана компетентным органом этого государства как в целом соответствующая пенсионной программе, признанной таковой в целях налогообложения этим государством.

2. В целях пункта 1:

- a) 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, указанных в пункте 1; и
- b) пенсионная программа признается в целях налогообложения в государстве, если взносы в программу соответствуют требованиям для уменьшения налога в этом государстве.

38. Указанное выше положение ограничено пенсионными программами, созданными в одном из двух Договариваемых государств. Поскольку для физических лиц достаточно распространенной является работа последовательно в нескольких странах, некоторые государства, возможно, пожелают расширить сферу применения данного положения в сторону охвата ситуаций, когда физическое лицо перемещается из одного Договариваемого государства в другое, продолжая при этом делать взносы в пенсионную программу, созданную в третьем государстве. Такое расширение сферы охвата может, однако, создать административные трудности, если государство пребывания не имеет доступа к информации, касающейся такой пенсионной программы (например, в соответствии с положениями об обмене информацией налоговой конвенции, заключенной с таким третьим государством); может также сложиться ситуация, когда налоговое освобождение будет предоставлено на

невозможной основе, поскольку третье государство не предоставит аналогичное освобождение физическому лицу, вносящему взносы в пенсионную программу, созданную в государстве пребывания. Те государства, которые, несмотря на эти трудности, пожелают расширить сферу действия предлагаемого положения для охвата фондов, созданных в третьих государствах, могут сделать это путем принятия альтернативного варианта предлагаемого положения примерно в следующей редакции:

1. Взносы, вносимые физическим лицом, оказывающим услуги в одном Договариваемом государстве, или от имени такого лица, в пенсионную программу:

- a) признанную в целях налогообложения в другом Договариваемом государстве;
- b) в которой данное физическое лицо участвовало непосредственно перед началом оказания услуг в первом упомянутом государстве;
- c) в которой данное физическое лицо участвовало в период, когда данное физическое лицо оказывало услуги в другом государстве или являлось резидентом другого государства; и
- d) которая признана компетентным органом первого упомянутого государства как в целом соответствующая пенсионной программе, признанной таковой в целях налогообложения этим государством, должна в целях:
 - i) определения налога, подлежащего оплате таким лицом в первом упомянутом государстве, и
 - ii) определения прибылей предприятия, которые могут облагаться налогом в первом упомянутом государстве,

иметь в этом государстве такой же режим и подпадать под те же условия и ограничения, что и взносы, внесенные в пенсионную программу, которая признана в целях налогообложения в первом упомянутом государстве .

2. В целях пункта 1:

- a) 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, указанных в пункте 1; и
- b) пенсионная программа признается в целях налогообложения в государстве, если взносы в программу соответствуют требованиям для уменьшения налога в этом государстве.

D. Характеристики предлагаемого положения

39. В следующих пунктах рассматриваются основные характеристики предлагаемого положения, изложенного в пункте 37, выше.

40. Пункт 1 предлагаемого положения содержит характеристики и самого физического лица, и взносов, к которым это положение применяется. В нем также изложен принцип, согласно которому взносы, внесенные физическим лицом или от имени физического лица, предоставляющего услуги в одном Договариваемом государстве (государство пребывания), в определенную пенсионную программу в другом Договариваемом 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.

41. Налоговая 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.

42. Решение о предоставлении налоговой скидки в стране местожительства может оказаться неэффективным, поскольку физическое лицо 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.

43. Указывая на характеристики физического лица, пункт 1 четко предусматривает, что для получения налоговой скидки в стране пребывания физическое лицо не должно быть резидентом государства пребывания непосредственно перед приездом туда на работу.

44. Однако пункт 1 не ограничивает применение положения лишь физическими лицами, которые становятся резидентами в стране пребывания. Во многих случаях лица, 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 лицам, которые приобретают там статус резидента. В некоторых странах-членах внутреннее законодательство может ограничивать налоговые вычеты взносами, вносимыми резидентами, и эти государства-члены могут пожелать ограничить

предлагаемое положение соответствующим образом. Кроме того, государства, имеющие особый режим для нерезидентов (в частности, налогообложение по специальной низкой ставке), могут в процессе двусторонних переговоров договориться об ограничении применения этого положения только резидентами.

45. Если физические лица временно перестают быть резидентами в стране пребывания, чтобы присоединиться к пенсионной программе в стране с более льготным режимом, 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.

46. Как уже отмечалось, обычной практикой для физических лиц является работа последовательно в различных странах; по этой причине предлагаемое положение не ограничивается физическими лицами, которые являются резидентами государства местожительства непосредственно до оказания услуг в государстве пребывания. Положение распространяется на лиц, приезжающих в государство пребывания из третьей страны, поскольку оно ограничивается только теми лицами, которые не были резидентами страны пребывания до начала работы по найму в ней. Однако Статья 1 ограничивает сферу применения Конвенции резидентами одного или обоих Договаривающихся государств. Поэтому лицо, которое не является резидентом ни государства пребывания, ни государства местожительства, где действует пенсионная программа, не подпадает под действие Конвенции между этими двумя государствами.

47. Предлагаемое положение не ставит ограничений по продолжительности срока, в течение которого физическое лицо может работать в государстве пребывания. Можно возразить, что, если лицо работает в государстве пребывания длительное время, это государство становится фактически страной его местожительства, и положение более не должно применяться. Действительно, некоторые государства пребывания уже ограничили налоговую скидку на взносы в иностранные пенсионные программы случаями, когда лица присутствуют в этом государстве на временной основе.

48. Кроме того, включение ограничения по сроку может помочь предотвратить возможные злоупотребления, указанные в пункте 45, выше. В ходе двусторонних переговоров отдельные страны могут посчитать целесообразным включить ограничение по сроку, в течение которого физическое лицо может оказывать услуги в государстве пребывания, по истечении которого налоговые скидки,

предоставляемые в соответствии с предлагаемым положением, более не действуют.

49. Рассматривая характеристики взносов, пункт 1 предусматривает ряд условий. В нем ясно указано, что положение применяется только к тем взносам, которые вносятся физическим лицом или от его имени в пенсионную программу, созданную и признанную в целях налогообложения в государстве местожительства. Выражение «признанная в целях налогообложения» определено в подпункте 2 *b* предлагаемого положения. Выражение «вносимые физическим лицом или от его имени» предназначено для применения как к взносам, которые вносятся непосредственно физическим лицом, так и к взносам, которые вносятся от имени такого лица работодателем или другой стороной (например, супругом/ой). Хотя в пункте 4 Статьи 24 гарантируется, что взносы работодателя в пенсионный фонд, являющийся резидентом другого Договаривающегося государства, подлежат налоговому вычету на тех же условиях, как и взносы в пенсионный фонд-резидент, это положение может оказаться недостаточным для обеспечения одинакового режима взносов работодателя в отечественные и зарубежные пенсионные фонды. Это произойдет в том случае, например, когда взносы работодателя в иностранный фонд рассматриваются в качестве налогооблагаемой выплаты при получении ее наемным работником или когда налоговый вычет взносов работодателя зависит не от того, является ли резидентом или нет тот или иной фонд, а, скорее, от других условий (например, от регистрации в налоговых органах или наличия отделений), которые ведут, как правило, к исключению иностранных пенсионных фондов. По этим причинам взносы работодателя охватываются предлагаемым положением даже несмотря на то, что пункт 4 Статьи 24 может и без того обеспечить аналогичный налоговый вычет в некоторых случаях.

50. Второе условие в отношении характеристик 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 налоговой скидки в странах-членах. Разумеется, это ограничение не обязательно гарантирует эквивалентный налоговый режим в отношении взносов, выплачиваемых физическим лицом во время его работы за рубежом, и взносов, выплачиваемых во время работы в стране местожительства. Если нормы государства пребывания в отношении признания пенсионных программ носят более ограничительный характер, нежели

действующие в государстве местожительства, физическое лицо может посчитать, что взносы в пенсионную программу государства его местожительства подпадают под менее благоприятный режим в период его работы в государстве пребывания, нежели в период работы в государстве местожительства.

51. Однако предоставление налоговой скидки в отношении взносов, которые, по крайней мере в широком смысле, не соответствуют признанным в данной стране пенсионным программам, противоречило бы заявленной цели максимально возможного обеспечения эквивалентного налогового режима в отношении таких взносов. Это означало бы, что размер налоговой скидки в государстве пребывания попадет в зависимость от законодательства государства местожительства. Кроме того, вряд ли можно оправдать различия в режиме в отношении физических лиц, 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.

52. 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 оговорить в явной форме, каким образом компетентный орган будет толковать термин «в целом соответствующая», например, насколько широко он толкуется и какие применяются критерии.

53. Взносы, подпадающие под действие положения, ограничиваются выплатами в программы, в которые физическое лицо вносило взносы до начала оказания услуг в государстве пребывания. Это означает, что взносы в новые пенсионные программы, к которым лицо присоединяется во время работы в государстве пребывания, исключаются из действия предлагаемого положения.

54. Однако признается, что могут потребоваться специальные правила для случаев, когда новые пенсионные программы заменяют предыдущие. Например, в некоторых странах-членах сложилась практика, согласно которой в случае приобретения компании-работодателя другой компанией действующая в компании пенсионная программа в отношении ее наемных работников прекращается и новым работодателем вводится другая программа. Поэтому в процессе двусторонних переговоров отдельные государства могут по-

желать дополнить данное положение, с тем чтобы оно распространялось на такие субститутные программы; это можно осуществить путем добавления следующего подпункта к пункту 2 предлагаемого положения:

- с) используемая взамен пенсионная программа, которая по существу аналогична пенсионной программе, признанной компетентными органами одного Договаривающегося государства в соответствии с подпунктом *b* пункта 1, считается таким же образом признанной пенсионной программой.

55. Пункт 1 также предусматривает предоставление налоговой льготы государством пребывания, если характеристики физического лица и взносов подпадают под условия положения. Вкратце, взносы должны иметь такой налоговый режим, который соответствует тому режиму, который бы имели такие взносы при их внесении в программу, созданную в государстве пребывания. Таким образом, взносы должны подпадать под такую же налоговую льготу (например, подлежать налоговому вычету) в отношении как физического лица, так и его работодателя (когда такое лицо работает по найму и взносы осуществляются работодателем), как если бы такие взносы осуществлялись в пенсионную программу в государстве пребывания. Кроме того, такой же режим должен быть предоставлен в отношении налогообложения дохода работника от работы по найму, получаемого от взноса либо в иностранную, либо в местную пенсионную программу (см. пункт 58, ниже).

56. Разумеется, такая мера применительно к налоговой льготе не обязательно обеспечивает эквивалентный налоговый режим в отношении взносов, внесенных в период работы физического лица за границей, и взносов, внесенных в период его работы в стране местожительства. Здесь можно привести те же соображения, что и в пунктах 50 и 51, выше. Однако такая мера обеспечивает эквивалентный налоговый режим в отношении взносов, внесенных служащими. Приведем следующий пример. Страна местожительства ограничивает размер налоговой скидки в счет пенсионных взносов 18 процентами дохода. Страна пребывания ограничивает размер скидки 20 процентами. Предлагаемое положение в пункте 37 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.

57. Размер и способ предоставления налоговой льготы 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 льготы в полном объеме или только частично, и следует ли предоставлять льготу в форме налогового вычета при исчислении налогооблагаемого дохода (и если да, то какого именно дохода, например применительно к физическому лицу только дохода от работы по найму [от услуг независимого подрядчика], или от коммерческого дохода, или от всего дохода) или в форме налогового зачета.

58. Для физического лица, которое участвует в профессиональной пенсионной программе, получение направления на работу за рубежом может означать не только то, что взносы этого наемного работника в пенсионную программу в его стране местожительства перестанут соответствовать требованиям для получения налоговой льготы. Это может также означать, что взносы в пенсионную программу, вносимые работодателем, будут рассматриваться в целях налогообложения как доход от работы по найму. В некоторых странах-членах наемные работники облагаются налогом на взносы работодателя в местные пенсионные программы на период работы в стране местожительства, в то время как в других странах эти взносы остаются освобожденными от налога. Поскольку предлагаемое положение применяется в отношении взносов как наемных работников, так и работодателей, оно гарантирует, что взносам работодателей в контексте налоговых обязательств их наемных работников предоставляется такой же налоговый режим, который распространяется на такие взносы в отечественные пенсионные программы.

59. Подпункт 2а дает определение пенсионной программе для целей пункта 1. Он поясняет, что для этих целей пенсионная программа рассматривается как механизм, в котором участвует физическое лицо, вносящее платежи, для обеспечения выплат по выходу на пенсию. Эти выплаты должны осуществляться в отношении услуг, оказанных в государстве пребывания. Все вышеперечисленные условия должны применяться к пенсионной программе, чтобы она могла удовлетворять требованиям для налоговой льготы согласно предлагаемому положению.

60. Подпункт 2а относится к участию физического лица в пенсионной программе для обеспечения выплат при выходе на пенсию. Это определение призвано гарантировать, чтобы часть взносов, внесенных для обеспечения выплат, которая не относится к регулярным пенсионным платежам при выходе на пенсию, в частности единовременная выплата при выходе на пенсию, также подпадала под действие льготы, предусмотренной в данном положении.

61. Прежде всего пенсионная программа определяется как «механизм». Этот широкий термин употребляется с целью охвата различных форм пенсионных программ (как социального страхования, так и профессиональных или индивидуальных пенсионных программ), которые могут существовать в отдельных странах-членах.

62. Хотя подпункт 2 а указывает, что участвовать в этой программе должно физическое лицо, которое оказывает услуги, оговоренные в пункте 1, личность получателя пенсионных выплат, обеспеченных участием в этой программе, не обозначается. Это сделано с целью обеспечить, чтобы часть взносов, которая пойдет на пенсионные выплаты другим бенефициарам (например, вдовам/вдовцам, компаниям и детям работников), также подпадала под действие налоговой льготы, предусмотренной в предлагаемом положении.

63. 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. Таким образом, в сферу охвата положения попадают программы социального страхования в той мере, в которой взносы в такие программы могут считаться относящимися к услугам, оказанным физическим лицом в государстве пребывания в качестве как наемного работника, так и независимого подрядчика.

64. Подпункт 2 b более полно определяет выражение «признанная в целях налогообложения». Поскольку цель положения заключается в обеспечении, насколько это возможно, в равной степени благоприятного налогового режима для взносов, как если бы физическое лицо являлось резидентом в своем государстве местожительства, правильным представляется ограничить применение положения взносами, которые удовлетворяли бы требованиям для налоговой льготы, если бы данное физическое лицо оставалось в государстве местожительства. Для этой цели сфера применения положения ограничивается только такими взносами, которые соответствуют требованиям для налоговой льготы в этом государстве.

65. Этот способ достижения одинакового режима предполагает, что во всех государствах-членах требованиям для налоговой льготы 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. Они могут также пожелать дать определение другим терминам, используемым в положении, таким как «оказывает услуги» и «предоставляет услуги».

Налоговые препятствия на пути переводимости пенсионных прав

66. Другой проблемой, имеющей отношение к международной мобильности рабочей силы, являются те налоговые последствия, которые могут возникнуть в результате перенесения пенсионных прав из пенсионной программы, созданной в одном Договариваемом государстве, в другую программу, действующую в другом Договариваемом государстве. Когда физическое лицо переходит от одного работодателя к другому, пенсионные права, накопленные этим лицом в пенсионной программе по первому месту работы, часто переносятся в другую программу по второму месту работы. Аналогичные механизмы могут существовать для обеспечения переносимости пенсионных прав из одной индивидуальной пенсионной программы в другую индивидуальную программу.

67. Такой перенос прав обычно предполагает некий платеж, составляющий актуарную стоимость пенсионных прав физического лица на момент переноса или стоимость взносов и доходов, которые накопились в программе в пользу данного лица. Такие платежи могут осуществляться непосредственно из первой программы во вторую; в качестве альтернативного варианта они могут осуществляться путем требования к физическому лицу внести в новую пенсионную программу всю или часть суммы, полученной при выходе из предыдущей программы. В обоих случаях налоговые системы достаточно часто разрешают безналоговый перевод таких средств, когда он носит чисто внутренний характер.

68. Проблемы могут возникнуть, однако, когда такой перевод средств осуществляется из пенсионной программы, действующей в одном Договариваемом государстве, в программу в другом государстве. В этом случае то Договариваемое государство, в котором проживает данное физическое лицо, может посчитать, что платеж, возникающий при переносе прав, является налогооблагаемым доходом. Аналогичная проблема возникает тогда, когда платеж производится из программы, созданной в государстве, которому соответствующая налоговая конвенция дает право налогообложения у источника пенсионных выплат, вытекающих из таких программ, поскольку это государство может потребовать применить такое право налогообложения в отношении любой получаемой в рамках такой

программы выплаты. Договаривающиеся государства, желающие решить этот вопрос, могут включить положение примерно в следующей редакции:

В случае накопления пенсионных прав или сумм в пенсионной программе, созданной и признанной для целей налогообложения в одном Договариваемом государстве в пользу физического лица, которое является резидентом другого Договариваемого государства, любой перенос этих прав или сумм в пенсионную программу, созданную и признанную для целей налогообложения в этом другом государстве, должен иметь в каждом из этих государств одинаковый режим налогообложения и подпадать под те же условия и ограничения, как если бы он осуществлялся из одной пенсионной программы, созданной и признанной для целей налогообложения в этом государстве, в другую пенсионную программу, созданную и признанную для целей налогообложения в этом же государстве.

Приведенное выше положение может быть изменено таким образом, чтобы охватывать также перенос средств из пенсионных фондов, созданных и признанных в третьих государствах (это, однако, может вызвать проблемы, аналогичные описанным в преамбуле пункта 38, выше).

Освобождение от налога дохода пенсионного фонда

69. Когда два государства согласно их внутреннему законодательству следуют одинаковому подходу освобождения от налогов в обычных случаях инвестиционных доходов пенсионных фондов, созданных на их территории, эти государства в целях достижения большей нейтральности по отношению к местонахождению капитала, могут пожелать расширить такое освобождение от налогов в отношении инвестиционного дохода, который пенсионный фонд, созданный в одном государстве, получает в другом государстве. С этой целью государства иногда включают в свои конвенции положение примерно в следующей редакции:

Независимо от любого положения настоящей Конвенции, доход, возникающий в одном Договариваемом государстве, которой получает резидент другого Договариваемого Государства, созданный и функционирующий исключительно в целях администрирования или осуществления пенсионных выплат, и признанный компетентным органом первого упомянутого государства как в целом соответствующий пенсионной программе, признанной таковой для целей налогообложения этим государством, освобождается от налогообложения в этом государстве.

Статья 19

ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЛУЖБА

1. В 2011 году Комитет экспертов внес некоторые изменения в Статью 19. Во-первых, слова «кроме пенсий» были удалены из пункта 1. Во-вторых, слова «Независимо от положений пункта 1» были добавлены в пункт 2. В-третьих, в пунктах 2 и 3 слово «пенсия» было заменено словами «пенсии и другое подобное вознаграждение». В результате Статья 19 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит Статью 19 Типовой конвенции ОЭСР.

2. Поскольку Статья 19 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций включает все положения Статьи 19 Типовой конвенции ОЭСР, Комитет считает применимым следующую часть Комментария ОЭСР:

1. Данная статья применяется к заработной плате, жалованью и другому аналогичному вознаграждению, а также к пенсиям 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.

2. [...] [П]одпункт *a* пунктов 1 и 2 базировался 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 в». Разумеется, для таких стран эффект будет одним и тем же, независимо от того, какие будут употреблены выраже-

ния. Предполагается, что выражение «подлежит налогообложению только в» не мешает Договаривающемуся государству учитывать доход, освобожденный в соответствии с подпунктом *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. Он также соответствует концепции международного этикета, которая лежит в основе данной статьи, и положениям Венских конвенций о дипломатических сношениях и консульских сношениях. Однако следует заметить, что данная статья не призвана ограничивать действие любых норм, вытекающих из международного права в отношении дипломатических миссий и консульских работников (см. Статью 27), а регулирует случаи, не охватываемые этими нормами.

2.1. 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 данной 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.

2.2. 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).

3. 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.).

4. 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 работни-

ков, 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 *b* 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.

5. 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.

5.1. В то время как слово «пенсия» в соответствии с обычным значением этого слова распространяется только на периодические платежи, значение слов «другое аналогичное вознаграждение», которые были добавлены в пункт 2 в 2005 году, является достаточно широким, чтобы охватить непериодические платежи. Например, под пункт 2 этой статьи может подпадать единовременная выплата вместо периодических пенсионных выплат, которая производится в пользу бывшего государственного служащего после прекращения работы по найму. Будет ли некая определенная единовременная выплата, произведенная при таких обстоятельствах, рассматриваться в качестве другого вознаграждения, аналогичного пенсии, подпадающего под действие пункта 2, или в качестве окончательного вознаграждения за выполненную работу, подпадающего под действие пункта 1, является вопросом факта, который может быть решен в свете факторов, изложенных в пункте 5 Комментария к Статье 18.

5.2. 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. Кроме того, первоначальный капитал такого фонда не обяза-

тельно должен предоставляться государством, его административно-территориальным образованием или местным органом власти. Данная фраза должна охватывать выплаты из частного фонда, созданного для государственного органа.

5.3. Проблема возникает в том случае, когда пенсии выплачиваются в компенсацию комбинированных частных и государственных услуг. Эта проблема может часто возникать, когда физическое лицо работало по найму как в частном, так и в государственном секторе, и получает одну и ту же пенсию за оба периода такой работы по найму. Это может произойти либо вследствие того, что такое лицо участвовало в одной и той же пенсионной программе в течение всего периода работы по найму, либо вследствие переносимости пенсионных прав данного лица. Значение этого вопроса может поднять тенденция к большей мобильности работников между частным и государственным секторами.

5.4. В случае если гражданский служащий, оказывавший услуги государству, перенес право на пенсию из государственной программы в частную, пенсионные выплаты будет облагаться налогом только в соответствии со Статьей 18, поскольку такие выплаты не будут соответствовать техническим требованиям пункта 2 а.

5.5. В случае переноса пенсионных прав в противоположном направлении — из частной программы в государственную, некоторые государства облагают налогом пенсионные выплаты в полном объеме в соответствии со Статьей 19. Другие государства, однако, распределяют пенсионные выплаты, исходя из относительного источника пенсионных льгот, таким образом, что часть облагается налогом согласно Статье 18, а другая часть — в соответствии со Статьей 19. При этом некоторые государства считают, что если из одного источника поступает подавляющая часть суммы пенсии, то такая пенсия должна рассматриваться, как если бы она выплачивалась исключительно из этого источника. Тем не менее признается, что такое распределение часто вызывает значительные административные трудности.

5.6. Договаривающиеся государства могут быть обеспокоены потерей доходов или возможностью двойного отсутствия налогообложения, если налоговый режим пенсий может быть изменен путем перемещения средств между государственной и частной программами. Противостоять этому можно с помощью распределения; однако, с тем чтобы такое распределение могло применяться к пенсионным правам, перемещаемым из государственной программы в частную, Договаривающиеся государства могут в рамках двусторонних переговоров рассмотреть вопрос о расширении сферы охвата пункта 2 а и включения в нее той части любой пенсии или

другого аналогичного вознаграждения, которая выплачивается в отношении услуг, оказываемых Договаривающемуся государству, или его административно-территориальному образованию или местному органу власти. Такое положение может быть сформулировано следующим образом:

2. а) Независимо от положений пункта 1 та часть любой пенсии или другого подобного вознаграждения, которая выплачивается в отношении услуг, оказанных Договаривающемуся государству, или его административно-территориальному образованию или местному органу власти, подлежит налогообложению только в этом Договаривающемся государстве.

В качестве альтернативы Договаривающиеся государства могут устранить эту проблему, распространяя единый налоговый режим на все пенсии.

6. 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, жалование, пенсии или другое аналогичное вознаграждение. В таких случаях действуют обычные нормы: Статья 15 в отношении заработной платы и жалования, 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 двусторонних переговоров договориться о включении в положения пунктов 1 и 2 вознаграждения, выплачиваемого такими органами, даже если можно утверждать, что они осуществляют предпринимательскую деятельность.

3. Все пенсии, выплачиваемые в связи с услугами, оказанными Договаривающемуся государству, его административно-территориальному образованию или местному органу власти, подпадают под действие 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 они подпадают под Статью 18, то они облагаются налогом только в стране источника. Цель данного 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. Некоторые страны предпочитают расширить сферу применения Статьи 18 в сторону охвата также государственных пенсий, с тем чтобы и частные и государственные пенсии подпадали под одинаковый налоговый режим. При выборе такого решения пункт 2 Статьи 19 не нужен и должен быть удален.

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, который содержал 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:

1. 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.

2. Слово «накануне» было внесено в Типовую конвенцию 1977 года для ясного указания 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.

3. Статья распространяется только на платежи, полученные для целей проживания, обучения или профессиональной подготовки получателя. Следовательно, она не относится к платежу или любой его части, который представляет собой вознаграждение за услуги, оказанные получателем и на который распространяется Статья 15 (или [14, или] Статья 7 применительно к услугам независимого подрядчика). При этом, однако, если обучение получателя включает получение опыта работы, возникает необходимость проводить различие между оплатой услуг и оплатой проживания, обучения или профессиональной подготовки получателя. Тот факт, что выплачиваемая сумма аналогична той сумме, которая выплачивается лицам, предоставляющим аналогичные услуги, но не являющимся учащимися или стажерами, как правило, указывает на то, что такой платеж является вознаграждением за услуги. Кроме того, платежи за содержание, образование или профессиональную подготовку не должны превышать уровень расходов, которые вероятнее всего будут понесены для обеспечения проживания, обучения или профессиональной подготовки получателя.

4. Для целей данной статьи платежи, которые осуществляются резидентом или от имени резидента Договаривающегося государства или которые несет постоянное представительство, имеющееся у того или иного лица в этом государстве, не считаются проводимыми из источников за пределами этого государства.

3. Редакция Статьи 20 1980 года Типовой конвенции Организации Объединенных Наций содержала пункт 2, который гласил 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.

Вопрос о необходимости изъятия пункта 2 Статьи 20 из Типовой конвенции Организации Объединенных Наций некоторое время обсуждался бывшей Группой экспертов. В связи с этим представляется уместным воспроизвести пункты 25–29 доклада бывшей Группы экспертов по

международному сотрудничеству в области налогообложения о работе ее седьмого совещания, проведенного в декабре 1995 года (ST/ESA/250):

25. 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.

26. 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.

27. 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.

28. Один из участников отметил, что в качестве альтернативы подпункту с 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. [Подпункт с пункта 1 Статьи 14 в 1999 году был изъят.]

29. После обсуждения было обнаружено, что большинство членов Группы, но не единогласно, выступают за изъятие пункта 2 Статьи 20.

4. Этот вопрос вновь рассматривался на девятом совещании бывшей 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 «обучающийся».

5. 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 касается 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.

6. 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.

7. 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.

8. 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.

9. С учетом практических трудностей в применении пункта 2 и наличия ряда других вопросов, касающихся учащихся и стажеров, которые необходимо решить в ходе двусторонних переговоров, бывшая Группа экспертов сочла, что вместо попыток выработать всеобъемлющую формулировку лучше изъять пункт 2 из 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

10. В ходе обсуждения на седьмом совещании бывшей 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.

11. 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.

12. В связи с этим бывшая Группа экспертов назначила редакционный комитет по разработке дополнения к комментариям к 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 предпочитают 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 воспроизводит Статью 21 Типовой конвенции ОЭСР за исключением того, что пункт 2 Статьи 21 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций охватывает также случай, когда доход относится к постоянной базе, которую получатель дохода имеет в другом Договаривающемся государстве в соответствии со Статьей 14. Статья 21 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций также имеет дополнительный 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 на те виды дохода, которые прямо не рассматриваются в предыдущих статьях (например, алименты или доход от участия в лотерее), а также доход из источников, которые прямо в них не упоминаются (например, рента, выплачиваемая резидентом одного Договаривающегося государства за использование недвижимого имущества, расположенного в третьем государстве). 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. Таким образом, Комитет считает, что применяться должна следующая часть Комментария ОЭСР:

2. В соответствии с этим пунктом исключительное право налогообложения предоставляется государству постоянного пребывания. При наличии двух мест постоянного пребывания Статья 4 также определяет право на налогообложение в отношении дохода, полученного в третьем государстве.

3. [...] [К]огда 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 данной статьи доходом, который облагается налогом в том Договаривающемся государстве, резидентом которого является получатель, и могут в соответствии с этим изменить положения данного пункта [...].

Предлагается также ссылка на пункт 5 приведенного ниже Комментария.

Пункт 2

4. Этот пункт воспроизводит пункт 2 Статьи 21 Типовой конвенции ОЭСР с той разницей, что пункт 2 Статьи 21 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций охватывает также случай, когда доход относится к постоянной базе, которую получатель дохода имеет в другом Договаривающемся государстве в соответствии со Статьей 14. Комитет считает, что применяться должна следующая часть Комментария ОЭСР (дополнительные комментарии, обозначенные квадратными скобками, которые не являются частью Комментария ОЭСР, были вставлены для того, чтобы продемонстрировать рассматриваемые различия):

4. 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 Договаривающемся государству, в котором находится постоянное пред-

ставительство [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, расположенного в другом Договариваемом 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.

5. Этот пункт также распространяется на случаи, когда и бенефициар, и плательщик дохода являются резидентами одного и того же Договариваемого государства, а доход относится к постоянному представительству [или к постоянной базе], которые бенефициар дохода имеет в другом Договариваемом государстве. В таком случае право облагать налогом предоставляется тому Договариваемому государству, в котором находится постоянное представительство [или постоянная база]. Если возникает двойное налогообложение, государство постоянного местопребывания должно предоставить льготу в соответствии с положениями Статьи 23 А или Статьи 23 В. Однако может возникнуть проблема, связанная с налогообложением дивидендов или процентов в государстве постоянного местопребывания как в государстве источника: статьи 7 и 23 А 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. Договариваемые 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 23 А или пункта 1 Статьи 23 В; разумеется, этот зачет не должен предоставляться в тех случаях, когда государство, где находится постоянное представительство, не облагает налогом дивиденды или проценты, относящиеся к постоян-

ному представительству, в соответствии со своим внутренним законодательством.

б. Некоторые государства, которые применяют метод освобождения (Статья 23 А), 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. Кроме того, требование о том, что право или имущество должно быть «фактически связано» с таким местом, требует большего, нежели просто учетная запись права или имущества в книгах постоянного представительства для целей бухгалтерского учета.

Пункт 3

5. Этот пункт является дополнением к Статье 21 Типовой конвенции ОЭСР. Он рассчитан на то, чтобы позволить государству, в которой возникает доход, облагать такой доход налогом, если это предусматривается его 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 Статьи 23 А или Статьи 23 В, как и в других случаях двойного налогообложения. В некоторых случаях пункты 2 и 3 могут пересекаться, и тогда они приводят к такому же результату.

б. На девятом совещании бывшей Группы экспертов, проведенном в 1999 году, развернулась продолжительная дискуссия по поводу включения нового пункта, касающегося 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 только с пунктами 1 и 2. В данном вопросе были признаны целесообразными эти три варианта. Было отмечено, что налоговый режим в отношении финансовых продуктов актуален для вариантов 2 и 3, как обсуждается в пункте 7, ниже.

Факультативный дополнительный пункт

7. Комитет считает, что сохраняет силу следующий Комментарий к Статье 21 Типовой конвенции ОЭСР:

7. 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-либо другим лицом или между ними и каким-либо 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.

Включение данного дополнительного пункта не должно сказаться на налоговом режиме инновационных финансовых операций между независимыми лицами или на налоговом режиме, предусмотренном в других положениях Конвенции

8. 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 [...].

9. 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 [...].

10. 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 другой статьей. Поэтому, если ограничение по Статье 21 выводит часть дохода из сферы действия этой статьи, тогда статьи 6–20 Конвенции вообще не применяются к такому доходу и каждое Договаривающееся государство может облагать его налогом в соответствии со своим внутренним законодательством.

11. 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).

8. Некоторые члены бывшей 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.

9. Страны, как правило, не включают в Статью 21 пункт, указывающий, где доходы считаются возникшими для целей пункта 3. Источник дохода будет определяться внутренним законодательством обоих Договаривающихся государств. Тем не менее внутреннее законодательство Договаривающихся государств может отличаться, и это может привести к двойному налогообложению (или отсутствию налогообложения, когда государство проживания бенефициара применяет Статью 23 А для

устранения двойного налогообложения). Страны, которые хотят устранить эту проблему, могут включить в свои двусторонние налоговые договоры положение в следующей редакции:

Доход считается возникающим в одном Договариваемом государстве, если плательщик является резидентом этого государства. Однако, если лицо, уплачивающее доход, независимо от того, является оно резидентом Договариваемого государства или нет, имеет в Договариваемом государстве постоянное представительство или постоянную базу, ставшие причиной возникновения обязательства по выплате дохода, и этот доход выплачивается за счет такого постоянного представительства или такой постоянной базы, то такой доход считается возникающим в государстве, в котором находится постоянное представительство или постоянная база.

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. Бывшая 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 в квадратных скобках или ту, что оставляет право налогообложения за государством, в котором находится капитал. При использовании формулировки пункта 4 в квадратных скобках Комитет считает, что сохраняет силу Комментарий к Статье 22, приводимый ниже.

1. 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.

2. Налоги на капитал, как правило, являются дополнительным налогообложением дохода 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 исключительно из правил, относящихся к налогообложению такого вида дохода, поскольку не все статьи дохода подлежат налогообложению исключительно в одном государстве.

3. 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).

4. Обычно 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.

4.1. Пункт 3 применяется, когда владеющее имуществом предприятие само эксплуатирует морские, речные или воздушные суда, упомянутые в данном пункте, будь то в интересах собственных транспортных операций или при сдаче в аренду морских, речных или воздушных судов, зафрахтованных с полной экипировкой, экипажем и снабжением. Это не относится, однако, к случаям, когда предприятие, владеющее морскими, речными или воздушными судами, не выступает в качестве их оператора (например, если предприятие сдает в аренду имущество другому лицу, за исключением случаев периодической аренды судов без экипажа [...]). В таком случае капитал охватывается положениями пунктов 2 или 4.

4.2. Страны-члены могут беспрепятственно включать в свои двусторонние конвенции дополнительное уточнение применения Статьи 22 в данной ситуации. Они могут принять следующий альтернативный вариант пункта 3 Статьи [...]:

3. Капитал, представленный имуществом, входящим в состав производственного имущества предприятия, фактический руководящий орган которого находится в одном Договариваемом государстве, и состоящий из морских, речных и воздушных судов, эксплуатируемых таким предприятием в международных перевозках, и движимым имуществом, относящимся к эксплуатации таких морских, воздушных и речных судов, подлежит налогообложению только в этом государстве.

5. Что касается элементов капитала, не относящихся к перечисленным в пунктах 1–3, данная статья предусматривает, что они подлежат налогообложению только в том Договариваемом государстве, резидентом которого является лицо, владеющее им на правах собственности (пункт 4).

6. Если при применении положений пункта 4 к элементам движимого имущества, используемого на правах узурфрукта, сохраняется двойное налогообложение из-за несоответствия между внутренним законодательством, соответствующие государства могут прибегнуть к процедуре взаимного согласования или решить вопрос с помощью двусторонних переговоров.

7. 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.

Комментарий к главе V

МЕТОДЫ ЛИКВИДАЦИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Статья 23

МЕТОДЫ ЛИКВИДАЦИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

А. ОБЩИЕ СООБРАЖЕНИЯ

1. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций воспроизводит два альтернативных варианта Статьи 23 в целях избежания двойного налогообложения, а именно Статью 23 А о методе освобождения и Статью 23 В 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. В ходе предшествующего пересмотра Типовой конвенции Организации Объединенных Наций члены Группы из развивающихся стран сочли, 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 инве-

стиций. 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 удастся в некоторой мере избежать в двусторонних договорах с помощью применения зачета «экономленного 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 Группы 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 некоторые члены Группы высказали 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 постоянного пребывания 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 репатрирована или иным прямым или косвенным образом не перечислена в первое из Договаривающихся государств. Таким образом, чтобы оставаться не облагаемой налогом, эта прибыль должна быть реинвестирована в развивающуюся страну. Возникнет необходимость в разработке некоторых правил 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 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 иностранные доходы. Это обусловлено ожиданием того, что введенные развивающейся страной налоговые стимулы должны «подкрепляться» зачетом «экономленного налога» со стороны развитой страны. Под зачетом «экономленного 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. Со времени первоначальной публикации Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в 1980 году проводились различные исследования в отношении экономического обоснования налоговых стимулов с целью поощрения инвестиций. Как считают некоторые члены Группы, эти исследования показали, что налоговые факторы сами по себе могут 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 зонах, в других юрисдикциях; хотя в качестве наблюдения можно отметить, что в последние годы возникла тенденция сужения стимулирующих мер по сравнению с более ранними периодами. Например, они могут ограничиваться конкретными сферами экономической деятельности или определенными географическими регионами, и они становятся сравнительно жестко ограниченными по срокам, а не бессрочными. 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 — экспортёрами капитала, которые применяют систему зачета налога на иностранные доходы. Изучение налоговых договоров, заключенных в последнее вре-

мя между развитыми и развивающимися странами, показывает, что в них по-прежнему содержатся положения о сэкономленном налоге, хотя сами эти положения становятся более ограниченными по срокам, 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. Приводимые ниже выдержки из комментария к статьям 23 и 23В Типовой конвенции ОЭСР применимы к статьям 23 и 23В (дополнительные комментарии, приводимые в квадратных скобках, которые не входят в Комментарий к Типовой конвенции ОЭСР, были вставлены для того, чтобы отразить различия между положениями Типовой конвенции ОЭСР и положениями данной Типовой конвенции, а также для указания применимого пункта/подпункта данной Типовой конвенции):

I. Предварительные замечания

A. Сфера применения статей

1. 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.

2. 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.

3. 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)⁴⁴ 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, см. пункт 11, ниже).

4. 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 domicilio, 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 пребывания с целью определения того, какое из двух государств является государством

⁴⁴ Во всем тексте комментария к статьям 23 А и 23 В 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].

постоянного местопребывания (R) в значении Конвенции (пункты 2 и 3 Статьи 4).

4.1. Статья 4, однако, имеет дело только со случаями одновременной полной налоговой ответственности. Вследствие этого противоречие в случае *a* может не быть разрешено, если одна и та же статья дохода является предметом полной налоговой ответственности двух стран, но в разное время. Эта проблема может быть рассмотрена на следующем примере. Предположим, что резидент государства R1 получает налогооблагаемый доход от фондового опциона работника, который предоставлен данным лицом. Государство R1 облагает налогом этот доход на момент предоставления опциона. Данное лицо впоследствии становится резидентом государства R2, которое облагает налогом этот доход на момент его последующего исполнения. В этом случае лицо облагается налогом в каждом государстве на тот момент, когда это лицо является резидентом этого государства, и Статья 4 не касается данного вопроса, поскольку отсутствует одновременный статус резидента в этих двух государствах.

4.2. Противоречие в этой ситуации будет сводиться к случаю *b* и будет решаться соответствующим образом в той мере, в которой услуги по найму, относящиеся к данному опциону, предоставлялись в одном из Договаривающихся государств, чтобы подпадать под налогообложение этого государства в соответствии со Статьей 15, поскольку это именно то государство, в котором осуществлялась соответствующая работа по найму. Действительно, в таком случае государством, в котором были оказаны услуги, выступает государство источника для целей устранения двойного налогообложения в другом государстве. Не имеет значения, что первое государство не взимает налог в то же время (см. пункт 32.8). Также не имеет значения, что это государство считает, что оно облагает налогом в качестве государства постоянного пребывания в отличие от государства источника (см. последнее предложение пункта 8).

4.3. Если, однако, соответствующие услуги по найму не были оказаны в любом из этих государств, данное противоречие не будет являться конфликтом двойного налогообложения государствами источника и постоянного пребывания. Для урегулирования такого случая может быть использована процедура взаимного согласования. Одним из возможных форм урегулирования такого случая может стать достижение договоренности между компетентными органами двух государств о том, что каждое государство должно предоставлять освобождение от налога в государстве постоянного пребывания, который взимался другим государством в отношении части дохода, связанного с услугами, оказанными в течение перио-

да, когда наемный работник был резидентом этого другого государства. Таким образом, в приведенном выше примере если соответствующие услуги были оказаны в третьем государстве перед тем, как рассматриваемое лицо стало резидентом государства R2, было бы логично для компетентного органа государства R2 согласиться на предоставление скидки (посредством либо метода освобождения от налогов, либо метода зачета налогов) в отношении налога государства R1, который был наложен на часть дохода от работы по найму, связанного с услугами, оказанными в третьем государстве, поскольку на момент предоставления таких услуг данный налогоплательщик был резидентом государства R1, а не государства R2, для целей конвенции между этими двумя государствами.

5. 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 23 А или Статьи 23 В.

6. 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 Договариваемом государстве⁴⁵. Слова «подлежит налогообложению только» в одном из Договаривающихся государств лишают другое Договариваемое государство права на налогообложение, что препятствует двойному налогообложению. Государством, которому предоставляется исключительное право на налогообложение, обычно является государством, в котором налогоплательщик является резидентом в значении Статьи 4, то есть государства R, но в соответствии с четырьмя статьями⁴⁶ исключительное право может быть предоставлено другому Договариваемому

⁴⁵ См. 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 В], пункты 1 и 2 Статьи 19, пункт 1 Статьи 21 и пункты 3 и 4 Статьи 22.

⁴⁶ См. пункты 1 и 2 Статьи 8, пункт 3 Статьи 13, подпункты *a* пунктов 1 и 2 Статьи 19 и пункт 3 Статьи 22.

государству (S), в котором налогоплательщик не является резидентом в значении Статьи 4.

7. 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 Договариваемом государстве (S или E), в котором налогоплательщик не является резидентом в значении Статьи 4. В таком случае государство постоянного местопребывания (R) должно предоставить льготу с целью избежать двойного налогообложения. Пункты 1 и 2 Статьи 23 А и пункт 1 Статьи 23 В предназначены для того, чтобы обеспечить необходимую льготу.

8. Статьи 23 А и 23 В применяются в ситуации, когда резидент государства R извлекает доход или имеет в собственности капитал в другом Договариваемом 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 Договариваемое государство E или S.

9. Если резидент Договариваемого государства R получает доход в том же государстве R через постоянное представительство [или постоянную базу], которые он имеет в другом Договариваемом 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 23 А или Статьей 23 В в отношении дохода, относимого к постоянному представительству [или постоянной базе], расположенным в государстве E, несмотря на то что данный доход первоначально возникает в государстве R [...]. Однако если Договариваемые 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 или 12, то тогда оба государства должны также договориться о зачете налога, который государство E предоставит в отношении налога, взимаемого в государстве R согласно пункту 2 Статьи 23 А или пункту 1 Статьи 23 В.

10. 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 обла-

гать 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 предоставить льготу по Статье 23 А или Статье 23 В в отношении дохода, относимого к постоянному представительству [или постоянной базе] в государстве E. В Конвенции отсутствует положение о льготах, предоставляемых Договаривающимся государством E в отношении налогов, взимаемых в третьем государстве, где возникает доход; однако, согласно пункту 3 Статьи 24, любая льгота, предоставляемая по внутреннему законодательству государства E (за исключением конвенций об избежании двойного налогообложения) для резидентов государства E, предоставляется также постоянному представительству предприятия государства R, расположенному в государстве E [...].

11. Противоречие в случае с 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 (см. также пункт 10, выше).

В. Описание методов ликвидации двойного налогообложения

12. 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.

1. Принцип освобождения

13. Согласно принципу освобождения государство постоянного местопребывания R не облагает налогом доход, который в соответствии с Конвенцией может облагаться налогом в государстве E или S (как, разумеется, и доход, который облагается налогом только в государстве E или S [...]).

14. Принцип освобождения может осуществляться двумя главными способами:

- а) доход, который может облагаться налогом в государстве E 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».

2. Принцип зачета налога

15. 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, см. пункт 6, выше). Затем оно производит вычет из собственного налога в счет налога, уплаченного в этом другом государстве.

16. 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».

17. В сущности различие между этими методами заключается в том, что при методе освобождения рассматривается доход, а при методе зачета налога рассматривается налог.

C. Применение и последствия методов

18. 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 составляет или 20 процентов — случай (i), или 40 процентов — случай(ii), так что причитающийся там налог с 20 000 составляет в случае (i) 4000, а в случае (ii) — 8000.

19. Если общая сумма дохода налогоплательщика в размере 100 000 возникает в государстве R, налог на него 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): $35\,000 + 8\,000 = 43\,000$.

1. Методы освобождения

20. 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	<u>4 000</u>	<u>8 000</u>
Итого налоги	28 000	32 000
Льгота, предоставленная 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	<u>4 000</u>	<u>8 000</u>
Итого налоги	32 000	36 000
Льгота, предоставленная государством R на сумму	7 000	7 000

21. 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 бу-

дет 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.

22. 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 = 7000 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, то есть 5 процентов от 80 000 = 4000).

2. Методы зачета налога

23. 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.

а) 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	<u>-4 000</u>	<u>-8 000</u>
Причитающийся налог	31 000	27 000
Итого налоги	35 000	35 000
Льгота, предоставленная государством R в размере	4 000	8 000

б) 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 = 7000.

	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

24. 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.

25. Если налог, причитающийся в государстве S, меньше налога в государстве R, который относится к доходу, полученному в государстве S (максимальный вычет), то налогоплательщик всегда будет должен 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.

26. 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.

Таблица 23–1. Общая сумма налога в различных проиллюстрированных выше случаях

А. Весь доход, возникающий в государстве R	Общая сумма налога = 35 000	
В. Доход, возникающий в двух государствах, а именно: 80 000 в государстве R и 20 000 в государстве S	Общая сумма налога, если налог в государстве S составляет:	
	4 000 (случай i)	8 000 (случай ii)
Без конвенции (19) ¹	39 000	43 000
Полное освобождение (20 a)	28 000	32 000
Освобождение с прогрессией (20 b)	32 000	36 000
Полный зачет налога (23 a)	35 000	35 000
Обыкновенный зачет налога (23 b)	35 000	36 000

¹ Цифры в скобках относятся к пунктам этого Комментария.

27. 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.

Таблица 23–2. Сумма налога, от которого отказывается государство постоянного пребывания

	Если налог в государстве S составляет:	
	4 000 (случай i)	8 000 (случай ii)
Без конвенции	0	0
Полное освобождение (20 a) ¹	11 000	11 000
Освобождение с прогрессией (20 b)	7 000	7 000
Полный зачет налога (23 a)	4 000	8 000
Обыкновенный зачет налога (23 b)	4 000	7 000

¹ Цифры в скобках относятся к пунктам этого Комментария.

D. Методы, предлагаемые в статьях

28. 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.

29. 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 23 А); и
- обычный метод кредита (Статья 23 В).

30. 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.

31. 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 [и 12] может подлежать обложению ограниченным налогом в другом Договаривающемся государстве S. В таком случае Статья 23 А 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 23 А можно внести поправку о включении этих статей дохода.

32. 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 считают необходимым урегулировать в конвенции любые вопросы, могут сделать это в ходе двусторонних переговоров.

Е. Несовпадение по срокам

32.8. Положения Конвенции, которые позволяют государству источника облагать налогом определенные элементы дохода или капитала, не содержат никаких ограничений относительно того, когда следует взимать такой налог (см., например, пункт 2.2 Комментария к Статье 15). Поскольку и Статья 23 А, и Статья 23 В требуют, чтобы налоговое освобождение предоставлялось в том месте, в котором тот или иной элемент дохода или капитала может облагаться налогом в государстве источника в соответствии с положениями Конвенции, из этого следует, что такое освобождение должно предоставляться независимо от того, когда данный налог взимается государством источника. Вследствие этого государство постоянного местопребывания должно предоставлять в отношении таких элементов дохода или капитала освобождение от двойного налогообложения с помощью метода зачета налога или освобождения от налога, даже несмотря на то, что государство источника может облагать такой элемент налогом в предшествующий или последующий год. Некоторые государства, однако, в своих двусторонних конвенциях не используют формулировку Статьи 23 А или Статьи 23 В и увязывают освобождение от двойного налогообложения, которое они предоставляют в соответствии с такими налоговыми конвенциями, с положениями своего внутреннего законодательства. Тем

не менее от таких стран ожидается, что они изыщут другие способы (например, процедура взаимного согласования), чтобы обеспечить освобождение от двойного налогообложения, которое может возникнуть в тех случаях, когда государство источника взимает такой налог в течение другого налогового года.

II. Комментарий к пунктам Статьи 23 А (метод освобождения от налога)

Пункт 1

А. *Обязательство государства постоянного местопребывания предоставить освобождение*

33. 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.

34. Государство постоянного местопребывания должно, соответственно, освободить от налога доход и капитал, который может облагаться налогом в другом государстве в соответствии с Конвенцией, независимо от того, воспользовалось ли фактически другое государство своим правом на налогообложение. Этот метод считается самым практичным, так как освобождает государство постоянного местопребывания от проведения расследований в отношении фактического положения дел с уплатой налога в другом государстве.

35. Иногда ведущие переговоры государства могут посчитать целесообразным при определенных обстоятельствах в целях избежания двойного налогообложения сделать исключение из безусловного обязательства государства постоянного местопребывания в отношении предоставления освобождения [...]. Такая ситуация может иметь место, 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 двойного отсутствия налогообложения определенных статей дохода Договаривающиеся государства могут договориться о внесении поправки в соответствующую 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 (см. пункт 31, выше).

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 23 А, 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 23 А. Кроме того, поскольку пункт 1 Статьи 23 А Типовой конвенции Организации Объединенных Наций имеет более широкую сферу применения, нежели 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 23 А.

16. Далее Комментарий к Типовой конвенции ОЭСР гласит:

В. Альтернативная формулировка статьи

37. 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 от налога 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, данная 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 в указанном выше виде, то пункт 1 может быть сформулирован в следующей редакции:

Если резидент одного Договаривающегося государства 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 отпадает необходимость в пункте 3 и он может быть удален.

С. Прочие проблемы

38. Статья 23 А 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. (см., однако, [пункт 3 Статьи 7 и] Статью 24). Опыт показывает, что может возникнуть множество проблем. Особенно это относится к Статье 23 А. Некоторые из этих проблем рассматриваются в последующих пунктах. При отсутствии конкретного положения в Конвенции применяется внутреннее законодательство каждого из Договаривающихся 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 23 А, если необходимо, после консультаций с компетентным органом другого Договаривающегося государства (пункт 3 Статьи 25).

1. Сумма освобождения от налога

39. 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.

40. 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 подлежащим налоговому освобождению доходом.

41. 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 <i>a</i> или <i>b</i> , 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.

42. 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.

43. 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 собственное законодательство и методологию. 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 зачета налога [...].

2. Учет убытков

44. Некоторые государства, применяя Статью 23 А, 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 государство постоянного местопребывания R, могут разрешать вычет убытков, понесенных в государстве E (или S) из облагаемого ими дохода. В таком случае государство R вправе ограничить освобождение согласно пункту 1 Статьи 23 А 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 в первую очередь 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).

3. *Налогообложение остальной части дохода*

45. 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 23 А [...].

46. 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 2

47. 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 23 В применяется к пункту 2 Статьи 23 А *mutatis mutandis*.

48. 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, изъясив второе предложение пункта 2 [...].

Дивиденды компании от значительного пакета акций

49. Комбинированный эффект применения пунктов 1 и 2 Статьи 10 и Статьи 23 (статьи 23 А и 23 В, в зависимости от ситуации) заключается в том, что государство постоянного местопребывания ак-

ционером может облагаться 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 [____] процентами от валовой суммы дивидендов в результате применения подпункта *a* пункта 2 Статьи 10.

50. Эти положения позволяют эффективно избежать юридическо-го двойного налогообложения дивидендов, но не мешают постоянно повторно облагаться 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.

51. 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, опасаясь уклонения от уплаты налогов, предпочли сохранить за собой право выбора и решить этот вопрос только в своем внутреннем законодательстве.

52. В конечном итоге представляется предпочтительным оставить за государствами право свободного выбора собственного подхода к решению данной проблемы. Государства, предпочитающие урегулировать эту проблему в своих конвенциях, как правило, в своих решениях 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 23 А).

b) Зачет основных налогов

В отношении дивидендов, полученных от дочерней компании, государство, резидентом которого является материнская компания, предоставляет зачет, предусмотренный в пункте 2 Статьи 23 А или в пункте 1 Статьи 23 В, 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 23 В).

c) Приравнение 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.

53. Если государство материнской компании взимает налоги с капитала, аналогичное решение должно также распространяться на такие налоги.

54. 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 налоговую 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 3

55. Проект конвенции 1963 года прямо предусматривает применение прогрессивной шкалы налоговых ставок государством постоянного местопребывания (последнее предложение пункта 1 Статьи 23 А), и большинство конвенций, заключенных между странами — членами ОЭСР, которые придерживаются метода освобождения, следуют этому принципу. Согласно пункту 3 Статьи 23 А 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 23 А, а также к доходу или капиталу, который согласно любому другому положению Конвенции «подлежит налогообложению только» в другом Договаривающемся государстве [...]. Именно поэтому в Типовой конвенции 1977 года принцип прогрессии был перенесен из пункта 1 Статьи 23 А в новый пункт 3 той же статьи и делается ссылка на освобождение от налога «в соответствии с каким-либо положением Конвенции».

56. Пункт 3 Статьи 23 А касается только государства постоянного местопребывания. Формулировка статьи не препятствует применению государством источника положений его внутреннего законодательства относительно прогрессии.

III. Комментарий к пунктам Статьи 23 В (метод зачета налога)

Пункт 1

А. Методы

57. Статья 23 В, 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.

58. Метод обыкновенного зачета налога предназначен также для применения государством, которое придерживается метода освобождения, но должно предоставлять зачет в соответствии с пунктом 2 Статьи 23 А в отношении налога, взимаемого по ограниченными ставкам в другом государстве с дивидендов и процентов (см. пункт 47, выше). Возможность некоторой модификации, как указано в пунктах 47 и 48 (полный зачет налога), выше, можно, несомненно, рассмотреть в случае дивидендов и процентов, выплачиваемых резиденту государства, которое придерживается метода обыкновенного зачета налога (см. пункт 63, ниже).

59. Обязательство, налагаемое Статьей 23 В на государство R в отношении зачета налога, взимаемого в другом государстве E (или S) в отношении статей дохода или капитала, зависит от того, могут ли согласно Конвенции облагаться налогом эти статьи 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 23 А применяется к такому освобожденному от налога доходу или капиталу. Что касается прогрессии, то делается ссылка на пункт 2 данной статьи [...].

60. Статья 23 В 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 23 В. Если метод зачета налога не применяется во внутреннем законодательстве одного из Договаривающихся государств, это государство устанавливает правила применения Статьи 23 В, в случае необходимости, после консультаций с компетентным органом другого Договаривающегося государства (пункт 3 Статьи 25).

61. 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.

62. Согласно положениям второго предложения пункта 1 Статьи 23 В 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 соотношением 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 23 А [...]. 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.

63. 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 [...].

64. 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.

65. 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 Комментариях к Статье 23 A (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.

66. 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.

67. 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 законо-

дательством; 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.

68. 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 налоговую 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 недостаточной 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.

69. Что касается дивидендов от существенного пакета акций компании, то можно сделать ссылку на пункты 49–54, выше.

69.1. Проблемы могут возникнуть, если Договаривающиеся государства по-разному относятся к таким субъектам, как товарищества. Предположим, например, что государство источника рассматривает товарищество в качестве компании, а государство постоянного местопребывания участника товарищества воспринимает его, как финансово прозрачное. Государство источника может, в соответствии с применимыми положениями Конвенции, облагать налогом доход товарищества на момент реализации такого дохода, а с учетом ограничений, оговоренных в пункте 2 Статьи 10, может также облагать налогом распределение прибыли в рамках товарищества в пользу ее товарищей-нерезидентов. Государство постоянного местопребывания, однако, может облагать налогом только долю товарища в доходе товарищества на момент реализации товариществом такого дохода.

69.2. Первый вопрос, который возникает в этом случае, состоит в том, обязано ли государство постоянного местопребывания согласно Конвенции предоставлять зачет налога, которым в государстве источника облагается товарищество, которое последнее упомянутое государство рассматривает в качестве отдельного субъекта налогообложения. Ответ на этот вопрос должен быть утвердительным. В той мере, в которой государство постоянного местопребывания переходит от доходов товарищества к доходам участника товарищества в целях его налогообложения, оно должно принять согласованный подход и переносить с доходов товарищества на доходы товарища налог, уплаченный товариществом в целях устранения двойного налогообложения, возникающего в результате налогообложения участника товарищества. Другими словами, если корпоративный статус, предоставленный товариществу государством источника, игнорируется государством постоянного местопребывания для целей налогообложения доли дохода участника товарищества, этот статус должен аналогичным образом игнорироваться для целей зачета иностранного налога.

При этом, однако, некоторые члены Комитета экспертов придерживаются мнения о том, что для достижения такого результата в конвенцию необходимо включить специальную норму.

69.3. Второй вопрос, который возникает в этом случае, состоит в том, в какой мере государство постоянного местопребывания

должно предоставить зачет на налог, взимаемый государством источника на распределение прибыли, которое не облагается налогом в государстве постоянного местопребывания. Ответ на этот вопрос заключается в последнем факте. Поскольку распределение прибыли не облагается налогом в государстве постоянного местопребывания, то в этом государстве постоянного местопребывания просто не существует налога, в счет которого можно было бы сделать зачет, взимаемый государством источника по факту распределения прибыли. Необходимо проводить четкое различие между получением прибыли и распределением такой прибыли, и от государства постоянного местопребывания нельзя ожидать предоставления зачета налога, которым государство источника облагает распределение прибыли, в счет своего собственного налога, взимаемого по факту получения прибыли (см. первое предложение пункта 64, выше).

В. Замечания, касающиеся налога на капитал

70. 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.

71. 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 желать разрешить зачет в счет подоходного налога только последних налогов на капитал. В таких случаях государства вправе изменить предлагаемую статью для получения желаемого результата.

С. *Сэкономленный налог*

72. Некоторые государства предоставляют различные виды налоговых льгот иностранным инвесторам в целях привлечения иностранных инвестиций. Когда государство, резидентом которого является иностранный инвестор, применяет метод зачета налога, выгода от налогового стимула, предоставленного государством источника, может быть уменьшена в той мере, в которой государство постоянного местопребывания при налогообложении дохода, к которому относится выгода от стимула, разрешает вычет только за фактически уплаченный налог в государстве источника. Аналогичным образом, если государство постоянного местопребывания применяет метод освобождения от налога, но при условии применения этого метода в пределах определенного уровня налогообложения государством источника, предоставление снижения налога государством источника может иметь эффект отказа инвестору в применении метода освобождения от налога в своем государстве постоянного местопребывания.

73. Во избежание возникновения такого эффекта в государстве постоянного местопребывания некоторые государства, принявшие программы налогового стимулирования, могут включать в свои конвенции положения, которые обычно именуется положениями «сэкономленного налога». Цель этих положений состоит в том, чтобы позволить нерезидентам получать налоговый зачет за рубежом на налоги, «сэкономленные» в рамках программы налогового стимулирования государства источника, или обеспечить, чтобы эти налоги учитывались для целей применения определенных условий, которые могут содержаться в системах освобождения от налогов.

74. Положения о сэкономленном налоге представляют собой отход от положений статей 23 А и 23 В. Положения о сэкономленном налоге могут принимать различные формы, 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 отказалось взимать такой налог полностью или частично в соответствии с особыми положениями, направленными на стимулирование своего экономического развития;
- b) в ответ на сокращение налогов государством [источника] государство постоянного местопребывания соглашается

произвести вычет за счет своего налога суммы (частично несуществующей), установленной по более высокой ставке;

- с) государство постоянного местопребывания освобождает от налога доход, полученный благодаря налоговым льготам в развивающейся стране.

17. Договаривающиеся государства могут по собственному усмотрению разработать другие формулы в ходе двусторонних переговоров. По-прежнему сохраняют свою актуальность следующие пункты Комментария ОЭСР до обновления этого Комментария в 2000 году:

76. Если одно Договаривающееся государство 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.

77. 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.

78. Таким образом, существует 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.

18. Применимы также следующие выдержки из комментария к статьям 23 А и 23 В к Типовой конвенции ОЭСР:

75. В вышедшем в 1998 году докладе Комитета по бюджетным вопросам под названием «Повторный анализ проблемы сэкономлен-

ных налогов»⁴⁷ анализируются положения налоговой политики, которые лежат в основе положений о сэкономленном налоге, а также их разработки. В докладе указывается целый ряд проблем, которые ставят под вопрос общую полезность предоставления льготы по сэкономленным налогам. Эти проблемы касаются, в частности, следующего:

- возможности злоупотреблений вследствие сэкономленных налогов;
- эффективности экономии налогов в качестве инструмента иностранной помощи для содействия экономическому развитию страны источника; и
- общих проблем с тем, каким образом экономия налогов может поощрять государства использовать налоговые льготы.

Пункт 2

79. 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 23 А в отношении государства источника относится также и к пункту 2 Статьи 23 В.

19. Государство, которое обычно применяет метод освобождения от налога, может посчитать, что такой метод не следует применять в тех случаях, когда государство источника интерпретирует факты по конкретному случаю или положения Конвенции таким образом, что статья дохода или капитала подпадает под положение Конвенции, которое не позволяет этому государству облагать налогом такой доход или капитал в то время, как государство постоянного местопребывания применяет другую интерпретацию, при которой такой доход или капитал подпадает под положение Конвенции, позволяющее государству источника взимать такой налог. Для некоторых государств это может быть неак-

⁴⁷ Воспроизведено в томе II полной версии Типовой конвенции по налогообложению ОЭСР на стр. R(14)-1.

туальным. Но если это актуально, то во избежание непреднамеренного двойного отсутствия налогообложения вследствие различий в толковании государством постоянного местопребывания и государством источника, в Статью 23 А может быть включено следующее положение:

4. Положения пункта 1 не применяются к получаемому резидентом одного Договаривающегося государства доходу или принадлежащему ему капиталу, если другое Договаривающееся государство применяет положения настоящей Конвенции в целях освобождения такого дохода или капитала от налогов или применяет к такому доходу положения пункта 2 статей 10, 11 или 12; в последнем случае первое упомянутое государство должно разрешать вычет налога, предусмотренного пунктом 2.

Члены Комитета признали, что в двусторонней конвенции между страной «налогового зачета» и страной «налогового освобождения» решение о включении такого положения, по существу, лежит на стране налогового освобождения; для государства источника может быть неприменимо требование о двойном отсутствии налогообложения, возникающем произвольным и непредсказуемым образом. В случае необходимости это положение может быть оформлено как имеющее односторонний, а не взаимный характер.

Комментарий к главе VI

СПЕЦИАЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статья 24

Недискриминация

1. Статья 24 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, за исключением ссылки на другой пункт Статьи 12 в пункте 4, воспроизводит Статью 24 Типовой конвенции ОЭСР. Ниже приводятся общие замечания из Комментария ОЭСР по Статье 24:

1. Данная статья посвящена проблеме ликвидации дискриминации в налоговой сфере в некоторых точно определенных обстоятельствах. Все налоговые системы включают правомерные различные режимы, основанные, например, на различиях в налоговых обязательствах или платежеспособности. Положения о недискриминации в данной статье предназначены для того, чтобы добиться баланса между необходимостью предотвращать неоправданную дискриминацию и необходимостью принимать во внимание такие правомерные различные режимы. По этой причине сфера охвата данной статьи не должна необоснованно распространяться на так называемую косвенную дискриминацию. Например, в то время как пункт 1, который охватывает дискриминацию по признаку гражданства, будет препятствовать применению другого режима, который фактически является скрытой формой дискриминации по признаку гражданства, такой как различия в режимах для физических лиц в зависимости от того, имеют ли они или нет паспорт данного государства либо имеют ли они или нет право на его получение, нельзя утверждать, что к нерезидентам того или иного государства в первую очередь относятся лица, которые не являются гражданами этого государства, для того чтобы прийти к заключению о том, что различия в режимах, основанные на том факте, является ли лицо резидентом или нет, представляет для целей этого пункта косвенную дискриминацию по признаку гражданства.

2. Аналогичным образом, положения данной статьи нельзя истолковывать как требующие предоставления режима наибольшего благоприятствования. Если государство заключило двустороннее или многостороннее соглашение, которое предоставляет налоговые льготы гражданам или резидентам другого Договаривающегося государства (государств) — участника(ов) этого соглашения, гражданине или резиденты третьего государства, которое не является До-

говаривающимся государством по данному соглашению, не могут требовать предоставления таких льгот на основании аналогичного положения о недискриминации в конвенции об избежании двойного налогообложения между третьим государством и первым упомянутым государством. Поскольку налоговые конвенции основаны на принципе взаимности, режим налогообложения, который предоставляется одним Договаривающимся государством в соответствии с двусторонним или многосторонним соглашением резиденту или гражданину другого Договаривающегося государства — участника этого соглашения в силу конкретных экономических отношений между этими Договаривающимися государствами, не может распространяться на резидента или гражданина третьего государства в соответствии с положением о недискриминации налоговой конвенции между первым государством и третьим государством.

3. Различные положения Статьи 24 предотвращают появление различий в режимах налогообложения, которые основаны исключительно на конкретных обстоятельствах (например, гражданство в случае пункта 1). Таким образом, для возможности применения этих пунктов должны быть идентичными другие соответствующие аспекты. В разных положениях Статьи 24 для достижения этого результата используются различные формулировки (например, «при таких же обстоятельствах» в пунктах 1 и 2, «осуществляющих аналогичную деятельность» в пункте 3, «аналогичные предприятия» в пункте 5). Кроме того, хотя данная статья и направлена на устранение различий, которые основаны исключительно на конкретных обстоятельствах, она не предназначена для того, чтобы предоставлять иностранным гражданам, нерезидентам, предприятиям других государств или отечественным предприятиям, принадлежащим нерезидентам или контролируемым ими, более благоприятный режим налогообложения, нежели гражданам, резидентам или отечественным предприятиям, принадлежащим резидентам или контролируемым ими (см., например, пункт 34, ниже).

4. И наконец, как показано в пункте 79, ниже, положения данной статьи следует рассматривать в контексте других статей Конвенции, с тем чтобы меры, которые являются обязательными или в явной форме санкционированными положениями этих статей, не могли рассматриваться как нарушающие положения данной статьи, даже если они применяются, например, в отношении платежей нерезидентам. С другой стороны, однако, тот факт, что некая конкретная мера не является нарушением положений данной статьи, не означает, что она санкционирована Конвенцией, так как эта мера может привести к нарушению других статей Конвенции.

2. Комитет считает, что следующие выдержки из комментария к пунктам 1–4 Статьи 24 Типовой конвенции ОЭСР применимы к соответствующим пунктам Статьи 24 (дополнительные комментарии, поставленные в квадратные скобки, которые не входят в Комментарий к Типовой конвенции ОЭСР, были вставлены для того, чтобы отразить различия между положениями Типовой конвенции ОЭСР и положениями данной Типовой конвенции, а также для указания применимого пункта/подпункта данной Типовой конвенции):

Пункт 1

5. 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.

6. 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. Факт, что такие положения впоследствии были включены в конвенции об избежании двойного налогообложения, никоим образом не 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.

7. 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» в этой связи.

8. 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, прожи-

вающий 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.

9. Выражение «при таких же обстоятельствах» может в некоторых случаях относиться к налоговой ситуации того или иного лица. Это будет иметь место, например, в случае, когда некая страна распространяет на своих граждан, или на некоторых из них, более широкую налоговую ответственность, нежели на неграждан (это, например, является характерной чертой налоговой системы США). Пока такой режим налогообложения сам по себе не является нарушением пункта 1, невозможно утверждать, что физические лица, не являющиеся гражданами данного государства, находятся в таких же обстоятельствах, как его граждане, для целей применения других положений внутреннего налогового законодательства данного государства, в отношении которых полное или ограниченное налоговое обязательство налогоплательщика было бы целесообразным (например, предоставление индивидуальных пособий).

10. 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.

11. Их также нельзя толковать как вменяющие в обязанность государства, предоставляющего 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.

12. 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 доходную деятельность. В той мере, в какой последние могут рассматриваться на тех же основаниях, что и частные коммерческие предприятия, к ним применяются положения пункта 1.

13. 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.

14. 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 в соответствии со Статьей 7 [Типовой конвенции Организации Объединенных Наций], некоторые льготы или возможности, которыми не пользуются его собственные граждане. В существующей редакции пункт 1 не запрещает этого.

15. 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.

16. Если учесть, что правовые отношения между компанией и государством, по закону 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.

17. Согласно этому определению применительно к юридическому лицу, такому как компания, «гражданин Договаривающегося государства» означает юридическое лицо «получающее данный статус в соответствии с законами, действующими в этом Договаривающемся государстве». Обычно компания получает данный статус в соответствии с законами, действующими в государстве, в котором она была учреждена в форме корпорации или зарегистрирована. Однако в соответствии с внутренним законодательством многих стран учреждение в форме корпорации или регистрация является критерием либо одним из критериев установления резидентности компаний для целей Статьи 4. Поскольку пункт 1 Статьи 24 не допускает различия в режиме налогообложения по признаку гражданства, а только в отношении физических или юридических лиц, находящихся «в таких же обстоятельствах, в частности, в отношении резидентности», важно для целей данного пункта отличить различия в режиме налогообложения, основанные исключительно на признаке гражданства, от различий в режимах налогообложения, связанных с иными обстоятельствами, и в частности с резидентностью. Как разъясняется в пунктах 7 и 8, выше, пункт 1 только запрещает дискриминацию по признаку другого гражданства и требует, чтобы совпадали все прочие соответствующие факторы, включая резидентность юридического лица. Различие в режимах в отношении резидентов и нерезидентов является важнейшей характеристикой национальных систем налогообложения и налоговых договоров; когда Статья 24 читается в контексте других статей Конвенции, большинство из которых предусматривают различия в режиме налогообложения для резидентов и нерезидентов, то становится ясно, что две компании, которые не являются резидентами одного и того же государства для целей Конвенции (в соответствии с правилами Статьи 4), как правило, не находятся в одинаковых обстоятельствах для целей пункта 1.

18. В то время как резиденты и нерезиденты, как правило, находятся не в одинаковых обстоятельствах в целях пункта 1, ясно, однако, что это не тот случай, когда резидентность не имеет никакого значения по отношению к рассматриваемым различным режимам налогообложения.

19. Проиллюстрировать эти принципы можно следующими примерами.

20. *Пример 1.* В соответствии с внутренним законодательством по подоходным налогам государства А компании, зарегистрированные в этом государстве или имеющие в нем фактический руководящий орган, являются его резидентами. Налоговая конвенция между государством А и государством В идентична настоящей Типовой налоговой конвенции. Внутреннее налоговое законодательство государства А предусматривает, что дивиденды, выплачиваемые зарегистрированной в этой стране компанией другой компании, также зарегистрированной в этой стране, освобождаются от налогов. Поскольку компания, зарегистрированная в государстве В, но имеющая фактический руководящий орган в государстве А, считается резидентом государства А для целей конвенции между государством А и государством В, тот факт, что дивиденды, выплачиваемые такой компании со стороны компании, зарегистрированной в государстве А, не будут подлежать такому освобождению, даже несмотря на то, что компания-получатель находится в таких же обстоятельствах, как и компания, зарегистрированная в государстве А в части резидентности, будет являться нарушением пункта 1 в отсутствие других значимых отличительных обстоятельств.

21. *Пример 2.* В соответствии с внутренним законодательством по подоходным налогам государства А компании, зарегистрированные в этом государстве, являются его резидентами, а компании, зарегистрированные за рубежом, резидентами не являются. Налоговая конвенция между государством А и государством В идентична настоящей Типовой налоговой конвенции за исключением того, что пункт 3 Статьи 4 предусматривает, что, если юридическое лицо является резидентом обоих государств в соответствии с пунктом 1 данной статьи, это юридическое лицо считается резидентом государства, в котором оно зарегистрировано. Внутреннее налоговое законодательство государства А предусматривает, что дивиденды, выплачиваемые зарегистрированной в этой стране компанией другой компании, также зарегистрированной в этой стране, освобождаются от налогов. Пункт 1 не распространяет этот режим на дивиденды, выплачиваемые компании, зарегистрированной в государстве В. Даже если компания, зарегистрированная в государстве А, и компания, зарегистрированная в государстве В, которые получают такие дивиденды, попадают под разный режим, эти компании не находятся в одинаковых обстоятельствах в отношении их резидентности, при этом резидентность в этом случае является значимым фактором (как можно заключить, например, из пункта 5 Статьи 10, которая не допускает последующее налогообложение дивидендов, выплачиваемых компании-нерезиденту, но не тех, которые выплачиваются компании-резиденту).

22. *Пример 3.* В соответствии с внутренним законодательством по подоходным налогам государства А компании, зарегистрированные в этом государстве, являются его резидентами. В соответствии с внутренним законодательством по подоходным налогам государства В компании, имеющие в нем фактический руководящий орган, являются его резидентами. Налоговая конвенция между государством А и государством В идентична настоящей Типовой налоговой конвенции. Внутреннее налоговое законодательство государства А предусматривает, что компания-нерезидент, являющаяся резидентом государства, с которым государство А не имеет соглашения по налогообложению, подпадает под ежегодный налог по ставке 3 процента от стоимости ее недвижимого имущества вместо налога на чистый доход, полученный от этого имущества. Компания, зарегистрированная в государстве В, но являющаяся резидентом государства, с которым государство А не имеет соглашения по налогообложению, позволяющего обмен налоговой информацией по налогообложению, не может утверждать, что пункт 1 не препятствует применению 3-процентного налога, взимаемого государством А, поскольку она имеет другой налоговый режим по сравнению с компанией, зарегистрированной в государстве А. В этом случае такая компания не будет находиться в таких же обстоятельствах в части своей резидентности по сравнению с компанией, зарегистрированной в государстве А, при этом резидентность компании является значимым фактором (например, для целей доступа к информации, необходимой для проверки размера чистого дохода от недвижимого имущества, полученного от налогоплательщика-нерезидента).

23. *Пример 4.* В соответствии с внутренним законодательством по подоходным налогам государства А компании, зарегистрированные в этом государстве, являются его резидентами, а компании, зарегистрированные за рубежом, резидентами не являются. Налоговая конвенция между государством А и государством В идентична настоящей Типовой налоговой конвенции за исключением того, что пункт 3 Статьи 4 предусматривает, что, если юридическое лицо является резидентом обоих государств в соответствии с пунктом 1 данной статьи, это юридическое лицо считается резидентом государства, в котором оно зарегистрировано. В соответствии с законом государства А по налогу с заработной платы все компании, нанимающие работников-резидентов, подпадают под налог с заработной платы, в котором не проводится никакого различия по признаку резидентности работодателя, но который предусматривает, что только компании, зарегистрированные в государстве А, получают право на более низкую ставку налога с заработной платы. В этом случае

факт, что компания, зарегистрированная в государстве В, не будет иметь такой же резидентности, как компания, зарегистрированная в государстве А для целей конвенции между государствами А и В, не имеет вообще никакого значения для различий в режимах налогообложения заработной платы, и вследствие этого иной режим налогообложения будет нарушением пункта 1 в отсутствие других значимых отличительных обстоятельств.

24. *Пример 5.* В соответствии с внутренним законодательством по подоходным налогам государства А компании, зарегистрированные в этом государстве или имеющие в нем фактический руководящий орган, являются резидентами этого государства, а компании, которые не отвечают одному из этих двух условий, считаются нерезидентами. В соответствии с внутренним законодательством по подоходным налогам государства В компании, зарегистрированные в этом государстве, являются резидентами этого государства. Налоговая конвенция между государством А и государством В идентична настоящей Типовой налоговой конвенции за исключением того, что пункт 3 Статьи 4 предусматривает, что, если юридическое лицо является резидентом обоих государств в соответствии с пунктом 1 данной статьи, это юридическое лицо считается резидентом только того государства, в котором оно зарегистрировано. Кроме того, внутреннее налоговое законодательство государства А также предусматривает, что компании, зарегистрированные в этом государстве или имеющие в нем фактический руководящий орган, имеют право на консолидацию своих доходов для целей налогообложения, если они входят в группу компаний, которые имеют общих акционеров. Компания Х, которая зарегистрирована в государстве В, принадлежит к той же группе, что и две компании, зарегистрированные в государстве А, и все эти компании имеют фактический руководящий орган в государстве А. Поскольку компания Х не зарегистрирована в государстве А, ей не разрешено консолидировать свои доходы с двумя другими компаниями.

25. В этом случае, даже если компания Х является резидентом государства А по национальному законодательству этого государства, она не является резидентом государства А для целей Конвенции в силу пункта 3 Статьи 4. Поэтому она не будет находиться в таких же обстоятельствах, как и другие компании группы по признаку резидентности и пункт 1 не позволит ей получить преимущества от консолидации, даже если разный режим налогообложения обусловлен тем фактом, что компания Х не зарегистрирована в государстве А. Резидентность компании Х является явно значимым фактором в отношении льгот от консолидации доходов, поскольку некоторые положения Конвенции, такие как Статьи 7 и 10, не по-

звоят государству А облагать налогом определенные виды дохода, получаемые компанией X.

Пункт 2

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. Исключая, таким образом, лиц без гражданства, которые не являются резидентами ни одного из Договаривающихся государств, это положение не позволяет им пользоваться привилегиями одного государства по сравнению с гражданами другого государства.

30. 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:

Независимо от положений Статьи 1 лица без гражданства не могут подвергаться в Договаривающемся государстве налогообложению или к ним не могут предъявляться какие-либо свя-

занные 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.

31. 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.

32. 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 «лицо без гражданства» («апатрид») подразумевается «лицо, которое не рассматривается гражданином каким-либо государством в силу его закона».

Пункт 3

33. 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.

34. 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. Например, пункт 3 не препятствует применению конкретных механизмов, применяемых только для целей определения прибыли, которая может быть отнесена к постоянному представительству. Этот пункт следует рассматривать в контексте Конвенции, и в частности пункта 2 Статьи 7 [Типовой конвенции Организации Объединенных Наций]. Очевидно, что правила или административная практика, применяемые для определения прибыли, которая относится к постоянному представительству, исходя из требований пункта 2 Статьи 7 [Типовой конвенции Организации Объединенных Наций], не может рассматриваться как нарушение пункта 3, который основан на том же самом принципе, поскольку он требует, чтобы режим налогообложения постоянного представительства был не менее благоприятным, чем налоги, взимаемые с отечественных предприятий, осуществляющих аналогичную деятельность.

35. Согласно первому предложению пункта 3 налогообложение постоянного представительства не должно быть менее благоприятным в рассматриваемом государстве, нежели налогообложение предприятий этого государства, осуществляющих аналогичную деятельность. Целью этого положения является прекращение всех форм дискриминации в режиме налогообложения постоянных представительств по сравнению с предприятиями-резидентами, относящимися к тому же сектору, с точки зрения налогов, основанных на коммерческой деятельности, и особенно — налогов на прибыль предприятий.

36. 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.

37. Очевидно также, что для целей пункта 3 режим налогообложения в одном Договариваемом государстве постоянного представительства предприятия другого Договариваемого государства должен быть сопоставим с режимом предприятия в первом упомянутом государстве, которое имеет правовую структуру, аналогичную структуре предприятия, которому принадлежит постоянное представительство. Так, например, пункт 3 не требует от государства применять к прибыли постоянного представительства предприятия, принадлежащего физическому лицу-нерезиденту, такую же ставку налога, как та, которая применяется к предприятию в этом государстве, которое принадлежит компании-резиденту.

38. Аналогичным образом, регулируемые и нерегулируемые виды деятельности, как правило, не являются «такими же видами деятельности» для целей пункта 3. Так, например, пункт 3 не будет требовать, чтобы режим налогообложения постоянного представительства, деятельность которого включает заимствование и кредитование денежных средств, но которое не зарегистрировано в качестве банка, был не менее благоприятным, чем у отечественных банков, поскольку постоянное представительство не осуществляет такой же вид деятельности. Другим примером может быть деятельность, осуществляемая государством или его государственными органами, которые, поскольку находятся под контролем государства, не могут рассматриваться для целей пункта 3 в качестве такого же вида деятельности, как тот, который предприятие другого государства осуществляет через постоянное представительство.

39. 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.

А. Исчисление налога

40. 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 законодательством для вычета из налогооблагаемой прибыли. 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 будущие или прошлые

периоды 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 на будущие периоды соответствуют убытки от его собственной хозяйственной 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 хозяйственной деятельности, так и при ее прекращении.

41. Как четко указано в подпункте с, выше, принцип равного режима согласно пункту 3 применяется только к налогообложению собственной деятельности постоянного представительства. Следовательно, этот принцип ограничен сравнением норм, регулирующих налогообложение собственной деятельности постоянного представительства, и тех, которые применяются в отношении аналогичных видов предпринимательской деятельности, осуществляемой независимыми предприятиями-резидентами. Он не распространяется на нормы, которые учитывают взаимоотношения между предприятием и другими предприятиями (например, нормы, которые позволяют проводить консолидацию доходов, передавать убытки или осуществлять освобождаемую от налога передачу имущества между компаниями, имеющими общего собственника), поскольку последние упомянутые нормы сосредотачиваются не на налогообложении собственной предпринимательской деятельности предприятия, аналогичной деятельности постоянного представительства, а, напротив, — на налогообложении предприятия-резидента в рамках группы ассоциированных предприятий. Такие правила часто применяются для обеспечения или облегчения соблюдения налогового законодательства и налогового администрирования в рамках группы отечественных предприятий. Отсюда следует, что принцип равного режима здесь не имеет применения. По тем же причинам нормы, связанные с распределением прибыли предприятия-резидента, нельзя распространять на постоянное представительство согласно пункту 3, поскольку они не относятся к предпринимательской деятельности постоянного представительства (см. пункт 59, ниже).

42. Очевидно также, что, исходя из принципа на расстоянии «вытянутой руки», применение норм трансфертного ценообразования в отношении переводов средств из постоянного представительства в головную контору (или наоборот) не может считаться нарушением

пункта 3, даже если такие нормы не распространяются на перевод средств в рамках предприятия Договаривающегося государства, в котором находится постоянное представительство. Действительно, применение принципа «на расстоянии вытянутой руки» к определению прибыли, относимой к постоянному представительству, жестко регламентируется пунктом 2 Статьи 7 [Типовой конвенции Организации Объединенных Наций], причем этот пункт является составной частью контекста, в котором необходимо толковать пункт 3 Статьи 24; кроме того, поскольку Статья 9 санкционирует применение принципа «на расстоянии вытянутой руки» в отношении перевода средств между отечественным предприятием и связанным с ним иностранным предприятием, нельзя считать, что его применение в отношении финансовых показателей постоянного представительства ведет к менее благоприятному налогообложению, нежели налоги, взимаемые с предприятия Договаривающегося государства, в котором находится постоянное представительство.

43. Хотя вышеизложенные общие нормы редко вызывают какие-либо проблемы в отношении принципа недискриминации, они не представляют собой исчерпывающий перечень возможных последствий применения данного принципа в отношении определения налогооблагаемой базы. Применение этого принципа представляется менее ясным в отношении мер налогового стимулирования, которые вводит большинство стран, сталкивающихся с такими проблемами, как децентрализация промышленности, развитие экономически отсталых регионов или стимулирование 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.

44. 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.

45. Однако следует отметить, что, хотя предприятия-нерезиденты вправе претендовать на эти налоговые льготы в данном государ-

стве, 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.

46. Безусловно также, что 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.

47. И наконец, положения пункта 3 не следует толковать как обязывающие государство, предоставляющее особые налоговые привилегии некоммерческим учреждениям, деятельность которых служит общественному благу именно этого государства, распространить те же привилегии на постоянные представительства аналогичных учреждений, деятельность которых не служит исключительно общественному благу первого упомянутого государства.

В. Особый режим дивидендов, получаемых в связи с владением пакетом акций, принадлежащим постоянному представительству

48. 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.

49. По этому вопросу мнения расходятся. Некоторые государства считают, что постоянным представительством 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 предста-

вительства, 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 распределяются дивиденды, должна облагаться налогом на прибыль.

50. Напротив, другие государства считают, что приравнение постоянных представительств к их собственным предприятиям не влечет каких-либо обязательств предоставить такой особый режим постоянным представительством. 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 представительством, не сможет воспользоваться этой компенсацией. Еще один аргумент заключается в том, что, если такой режим обуславливается 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.

51. 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.

52. 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.

53. 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 репатрированы первыми компаниями без удерживаемого у источника налога, такой налог взимается с дивидендов, распределенных последним компаниям по ставке 5 или 15 процентов, в зависимости от ситуа-

ции. 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 представительством 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.

Следует отметить, что пункт 2 Статьи 10 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций отличается от вышеизложенных условий.

54. Если по причине отсутствия соответствующих положений во внутреннем законодательстве соответствующего государства оказывается невозможно взимать удерживаемый у источника налог с дивидендов, выплаченных постоянным представительством, 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 компанийей.

С. Структура и ставка налога

55. 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 некоторые весьма специфические проблемы, связанные с тем, что постоянное представительство является только частью юридического лица, не подпадающего под юрисдикцию государства, в котором расположено постоянное представительство.

56. Когда налогообложение прибыли, произведенной компаниями — резидентами данного государства, исчисляется по прогрессивной шкале ставок, такая шкала в принципе должна применяться к постоянным представительством, 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 способом, могли бы определить в своих двусторонних конвенциях режим, применимый к постоянным представительствам.

57. Если система налогообложения, основанная на прогрессивной шкале ставок, предусматривает норму, согласно которой к постоянным представительствам применяется минимальная ставка, нельзя априори утверждать, что такая норма несовместима 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.

58. 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 [Типовой конвенции Организации Объединенных Наций]. 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.

59. Поскольку постоянное представительство по самой своей природе не занимается распределением дивидендов, то, следовательно,

налоговый режим распределений, проведенных предприятием, которому принадлежит постоянное представительство, выходит за рамки сферы применения пункта 3. Применение пункта 3 ограничено налогообложением прибыли от деятельности самого постоянного представительства и не распространяется на налогообложение предприятия в целом. Это удостоверяется вторым предложением этого пункта, подтверждающим, что налоговые аспекты, связанные с налогоплательщиком — собственником постоянного представительства, такие как индивидуальные льготы и вычеты, выходят за рамки этого пункта. Таким образом, вопросы, связанные с различными системами объединения налогов компании и ее акционеров (например, авансовый налог на прибыль предприятий, *recherche mobilier*, исчисление дохода от дивидендов, полученных от другой компании, и связанные такими дивидендами налоговые зачеты), также выходят за рамки этого пункта.

60. В некоторых государствах прибыль постоянного представительства предприятия другого Договаривающегося государства облагается налогом по более высокой ставке, нежели прибыль предприятий этого государства. Этот дополнительный налог, который иногда называют «налогом на филиал», можно объяснить тем фактом, что если дочерняя компания иностранного предприятия заработала такую же прибыль, как и постоянное представительство, а затем распределила эту прибыль в виде дивидендов, то с этих дивидендов будет взиматься дополнительный налог в соответствии с пунктом 2 Статьи 10. Там, где такой налог начисляется в виде дополнительного налога на прибыль постоянного представительства, его следует рассматривать в качестве налога на прибыль от деятельности самого постоянного представительства, а не налога на предприятие в качестве собственника постоянного представительства. Следовательно, такой налог противоречит пункту 3.

В пунктах 18–24 Комментария к Статье 10 рассматривается вопрос о налогах на прибыль филиалов и предлагается факультативное положение о налогообложении прибыли филиалов, которое имеет преимущественную силу над Статьей 24.

61. Тем не менее такую ситуацию следует отличать от ситуации обложения налогом вычитаемых сумм дохода, например, в качестве процента при исчислении прибыли постоянного представительства (например, «налог на проценты на уровне филиала»); в этом случае налог взимается не с самого постоянного представительства, а, скорее, с предприятия, в пользу которого считается выплаченным процент, и, следовательно, такой налог выходит за рамки пункта 3 (тем не менее в зависимости от обстоятельств и другие положения, такие

как статьи 7 и 11, могут применяться для определения того, допускается ли такой налог в соответствии с Конвенцией, см. последнее предложение пункта 4).

D. Удерживаемый у источника налог с дивидендов, процентов и роялти, полученных постоянным представительством

62. Когда постоянные представительства получают дивиденды, проценты и роялти, такой доход в силу пункта [3] статей 10 и 11 и пункта [4] Статьи 12 соответственно подпадает под действие положений Статьи 7 и, следовательно, — с учетом замечаний, изложенных в пункте 53, выше, в отношении дивидендов, которые получены по пакетам акций, принадлежащим постоянному представительству, — подлежит включению в налогооблагаемую прибыль таких постоянных представительств.

63. 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.

64. 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 представительством, 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 в пользу нерезидентов.

65. На самом деле в последнем случае трудно соотносить 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 представительством должен применяться такой же режим, что и к предприятиям-резидентам, а значит, в отношении такого дохода они должны подлежать обложению только налогом на прибыль.

66. В любом случае именно сами Договаривающиеся стороны должны разрешить эти проблемы в ходе двусторонних переговоров с учетом своих особых обстоятельств.

Е. Зачет налога на иностранные доходы

67. В соответствующем контексте, если иностранный доход включается в прибыль, относимую на постоянное представительство, то 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.

68. Если в Договариваемом государстве (А), где расположено постоянное представительство предприятия другого Договариваемого государства (В), возмещение налога, взимаемого в третьем государстве (С), возможно только на основании конвенции, то возникает более общий вопрос относительно распространения на постоянное представительство положений о налоговых зачетах, включаемых в налоговые конвенции, которые заключаются с третьими государствами [...]. Хотя постоянное представительство само по себе не является юридическим лицом и, следовательно, не имеет права на льготы по таким налоговым конвенциям, этот вопрос актуален для налогообложения постоянного представительства. Этот вопрос рассматривается ниже применительно к конкретному случаю дивидендов и процентов.

Е. Распространение на постоянное представительство преимуществ налоговых зачетов конвенций об избежании двойного налогообложения, заключенных с третьими государствами

69. Если постоянное представительство в одном Договариваемом государстве, принадлежащее предприятию — резиденту другого Договариваемого государства, получает дивиденды [...], проценты [или роялти] от третьего государства, то возникает вопрос, должно ли и в какой степени Договариваемое государство, где расположено это постоянное представительство, зачитывать налог, который не может быть компенсирован третьим государством.

70. 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 способом 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, которое 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 пакет долевого участия или долговое требование, 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. Если конвенция также оговаривает другие категории доходов, которые могут облагаться налогом в том государстве, в котором они возникают и по которым следует предоставить налоговый зачет (например, роялти в некоторых конвенциях), тогда изложенное выше положение необходимо изменить в плане охвата таких категорий дохода.

71. 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 domicile 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 другой 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 режим налогообложения, 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.

72. 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 4

73. 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 нерезидентом. 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.

74. Пункт 4 не запрещает стране заемщика применять свои внутренние нормы 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.

75. Кроме того, пункт 4 не запрещает дополнительные требования к информации в отношении выплат в пользу нерезидентов, так как эти требования направлены на обеспечение аналогичного уровня соблюдения норм и проверки в случае выплаты в пользу резидентов и нерезидентов.

3. В ходе обсуждения пункта 4 бывшей Группой экспертов в процессе пересмотра Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в 1999 году, 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 обуславливают 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

4. Поскольку этот пункт воспроизводит пункт 5 Статьи 24 Типовой конвенции ОЭСР, Комитет полагает, что в полной мере применимы следующие выдержки из Комментария к этому пункту Типовой конвенции ОЭСР:

76. 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 государства, а не в том, чтобы предоставить иностранному капиталу равный режим налогообложения с партнеров или акционеров по сравнению с отечественным капиталом.

77. Поскольку этот пункт относится только к налогообложению предприятий-резидентов, а не лиц, владеющих их капиталом или контролирующих его, из этого следует, что данный пункт нельзя толковать расширительно в отношении норм, учитывающих взаимосвязь между предприятием-резидентом и другими предприятиями-резидентами (например, нормы, которые позволяют проводить консолидацию доходов, передавать убытки или осуществлять освобождаемую от налога передачу имущества между компаниями, имеющими общего собственника). Например, если внутреннее налоговое законодательство одного государства позволяет компании-резиденту консолидировать свои доходы с материнской компанией-резидентом, то пункт 5 не может применяться таким образом, чтобы заставить государство разрешить такую консолидацию между компанией-резидентом и материнской компанией-нерезидентом. Это потребует сравнения комбинированного налогового режима предприятия-резидента и нерезидента, которому принадлежит его капитал, с режимом в отношении предприятия-резидента того же государства и резидента, который владеет его капиталом, что явно выходит за пределы налогообложения одного только предприятия-резидента.

78. Кроме того, поскольку пункт 5 направлен на обеспечение того, чтобы все компании-резиденты имели одинаковый режим налогообложения независимо от того, кто владеет их капиталом или контролирует его, и поскольку данный пункт не преследует цель обеспечить, чтобы распределение средств в пользу резидентов и нерезидентов подпадало под одинаковый режим налогообложения (см. пункт 76, выше), из этого следует, что налоговые обязательства, налагаемые на компанию-резидент в отношении дивидендов, выплачиваемых акционерам-нерезидентам, но не в отношении дивидендов, выплачиваемых акционерам-резидентам,

не могут рассматриваться как нарушение пункта 5. В этом случае различие в режимах зависит не от того, что капитал компании находится в собственности или под контролем нерезидента а, скорее, от того, что дивиденды, выплачиваемые нерезидентам, облагаются налогом по-разному. Аналогичным примером является случай, когда государство, которое взимает налоги с компаний-резидентов, осуществляющих выплаты своим акционерам независимо от того, являются ли они резидентами или нерезидентами, но которое во избежание многократного применения этого налога, не применяет такой режим в отношении распределения средств, выплачиваемых родственным компаниям-резидентам, которые сами облагаются налогом по факту собственного распределения средств. Тот факт, что последнее освобождение не применяется к распределению средств в пользу компаний-нерезидентов, не должен рассматриваться как нарушение пункта 5. В данном случае различия в режимах налогообложения обусловлены не тем, что капитал компании-резидента находится в собственности или под контролем нерезидентов, а тем, что она осуществляет выплаты тем компаниям, которые в соответствии с положениями договора не подлежат обложению таким же налогом, когда они перераспределяют дивиденды, полученные от этой компании-резидента. В этом примере все компании-резиденты пользуются одинаковым режимом независимо от того, кто владеет или контролирует их капитал, и различия в режимах ограничены случаями распределения средств при обстоятельствах, когда налога на такое распределение можно избежать.

79. Поскольку этот пункт предотвращает дискриминацию предприятия-резидента, исключительно по признаку того, кто владеет капиталом или контролирует капитал этого предприятия, он, судя по имеющимся доказательствам, не имеет отношения к нормам, которые предусматривают различные режимы для предприятия на основе того, выплачивает ли оно проценты кредиторам — резидентам или нерезидентам. Этот пункт не касается норм, основанных на отношениях между должником и кредитором, если истекающий из таких норм другой режим налогообложения не базируется на том, владеет ли капиталом предприятия или контролируют ли его или нет нерезиденты, полностью или частично, прямо или косвенно. Например, если в соответствии с нормами внутреннего законодательства государства в области недостаточной капитализации предприятие-резидент не имеет права вычитать проценты, выплачиваемые ассоциированному предприятию-нерезиденту, эта норма не является нарушением пункта 5 даже в случаях ее применения в отношении выплат процентов в пользу

кредитора, владеющего капиталом предприятия или контролирующего его, при условии одинакового режима налогообложения с тем случаем, когда данный процент выплачивался бы ассоциированному предприятию-нерезиденту, которое само по себе не владеет или не контролирует никакой капитал плательщика. Ясно, однако, такая норма внутреннего законодательства может являться нарушением пункта 4 в случае применения различных условий в отношении вычета процентов, выплачиваемых резидентам и нерезидентам, и поэтому для целей данного пункта важно определить, не противоречит ли применение этой нормы положениям пункта 1 Статьи 9 или пункта 6 Статьи 11 (см. пункт 74, выше). Это также имеет важное значение для целей пункта 5 в том случае, если нормы по недостаточной капитализации применяются только в отношении предприятий одного Договаривающегося государства, капитал которых полностью или частично принадлежит одному или нескольким резидентам другого Договаривающегося государства либо прямо или косвенно контролируется ими. Действительно, поскольку положения пункта 1 Статьи 9 и пункта 6 Статьи 11 являются частью контекста, в котором следует толковать пункт 5 (как того требует Статья 31 Венской конвенции о праве международных договоров), корректировки, которые совместимы с этими положениями, не могут рассматриваться как нарушение положений пункта 5.

80. 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.

5. В ходе пересмотра Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в 1999 году некоторые члены Группы экспертов 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.

6. 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 сочли, 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.

7. 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

8. Поскольку этот пункт воспроизводит пункт 6 Статьи 24 Типовой конвенции ОЭСР, Комитет полагает, что применимым является следующий Комментарий Типовой конвенции ОЭСР к этому пункту:

81. 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.

Статья 25

ПРОЦЕДУРА ВЗАИМНОГО СОГЛАСОВАНИЯ

А. ОБЩИЕ СООБРАЖЕНИЯ

1. По Статье 25 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций даются два альтернативных варианта. Вариант А воспроизводит Статью 25 Типовой конвенции ОЭСР с добавлением второго предложения в пункт 4, но с исключением арбитража, как это предусмотрено в пункте 5 Типовой конвенции ОЭСР. Вариант В воспроизводит Статью 25 Типовой конвенции ОЭСР с добавлением второго предложения в пункт 4 и включает обязательный арбитраж, как это предусмотрено в пункте 5 Типовой конвенции ОЭСР, но с четырьмя различиями. Во-первых, в пункте 5 предусматривается, что арбитражное разбирательство может быть начато в случае, если компетентные органы не могут прийти к соглашению по тому или иному делу в течение трех лет с момента направления этого дела на рассмотрение, а не в течение двух лет, как это предусмотрено в Типовой конвенции ОЭСР. Во-вторых, в то время как Типовая конвенция ОЭСР предусматривает, что арбитражное разбирательство должно быть

затребовано возбуждившим дело лицом, пункт 5 гласит, что арбитражное разбирательство должно быть запрошено компетентными органами одного из Договаривающихся государств (это означает, что дело не должно передаваться на рассмотрение арбитража, если компетентные органы обоих Договаривающихся государств считают, что это дело не подходит для арбитража, и ни одно из них не делает запрос). В-третьих, пункт 5, в отличие от соответствующего положения Типовой конвенции ОЭСР, позволяет компетентным органам отойти от арбитражного разбирательства, если они согласятся сделать это в течение шести месяцев после того, как решение было доведено до них. И наконец, поскольку вариант А не предусматривает возможность арбитража, нет необходимости в сноске, аналогичной той, что включена в Типовую конвенцию ОЭСР, с упоминанием о том, что по различным причинам некоторые страны могут не включать арбитражную оговорку предоставления в налоговый договор.

2. Процедура взаимного согласования предназначена не только для того, чтобы обеспечить средства для 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 (Прибыли предприятий), Статьей 9 (Ассоциированные предприятия), Статьей 11 (Проценты), Статьей 12 (Роялти) и Статьей 23 (Методы ликвидации двойного налогообложения). Даже если двусторонняя конвенция не содержит пункта 2 Статьи 9, включение пункта 1 Статьи 9 является достаточным для того, чтобы указать, что намерение Договаривающихся государств — распространить действие конвенции на экономическое двойное налогообложение. В результате большинство стран считают, что при отсутствии норм, аналогичных положениям пункта 2 Статьи 9, экономическое двойное налогообложение, возникающее в результате корректировок прибыли по причине трансфертного ценообразования, попадает в сферу охвата процедуры взаимного согласования, предусмотренной в Статье 25 (см. пункт 9, ниже, в котором приводятся выдержки из пункта 11 Комментария ОЭСР к Статье 25). Некоторые страны считают, однако, что при отсутствии норм, аналогичных положениям пункта 2 Статьи 9, экономическое двойное налогообложение, обусловленное корректировками трансфертного ценообразования, не входит в сферу действия процедуры взаимного согласования, предусмотренной пунктами 1 и 2 Статьи 25. Таким образом, Договаривающимся государствам, не включившим в конвенцию пункт 2 Статьи 9, следует в ходе переговоров уточнить последствия отсутствия пункта 2 для сферы охвата процедуры взаимного согласования. Статья 9 Типовой конвенции Организации Объединен-

ных Наций содержит пункт 3, которой гласит, что положения пункта 2 не применяются, если вследствие корректировки прибыли в соответствии с пунктом 1 предприятие было подвергнуто наказанию за подлог, грубую небрежность или умышленное неисполнение своих обязанностей. В случае если условия, предусмотренные в пункте 3, выполнены, Договаривающееся государство не обязано осуществлять соответствующие коррективы в соответствии с пунктом 2, и налогоплательщик может не инициировать процедуру взаимного согласования в соответствии с пунктом 1 Статьи 25 для обращения с запросом о соответствующей корректировке. Однако налогоплательщик вправе инициировать процедуру взаимного согласования, когда считает, что не выполнены все условия, предусмотренные в пункте 3, или что корректировка прибыли проведена не в соответствии с пунктом 1.

3. Решение о том, договориться ли в двусторонней конвенции о взаимной процедуре согласования без обязательного арбитража согласно варианту А или с обязательным арбитражем согласно варианту В, зависит от политических и административных соображений каждого Договаривающегося государства и его фактического опыта в области процедур взаимного согласования. Страны должны заранее проанализировать преимущества и недостатки обязательного или добровольного арбитража (см. пункт 14, ниже) и оценить, подходит для них арбитраж или нет. Страны, имеющие ограниченный опыт работы в области процедуры взаимного согласования, могут столкнуться с трудностями в определении последствий добавления арбитража в процедуру взаимного согласования. Эти страны могли бы просто принять решение об отказе от арбитражного разбирательства на данном этапе. Они, однако, могут также включить арбитражную оговорку, но отложить ее вступление в силу, пока страны не уведомят друг друга о том, когда это положение должно вступить в силу. Эти страны также могут решить, что, несмотря на отсутствие опыта, они готовы добавить арбитраж в процедуру взаимного согласования, с тем чтобы дать уверенность налогоплательщикам, что дело, представленное на рассмотрение в соответствии с пунктом 1 Статьи 25, будет решено на основе взаимного согласования, если налогоплательщик отказывается от процедуры взаимного согласования.

4. Члены Комитета, поддерживающие вариант А, указали главным образом на следующие соображения и аргументы:

- только небольшое количество дел передается на процедуру взаимного согласования в соответствии с пунктами 1 и 2 Статьи 25 и очень немногие из них остаются нерешенными;
- с помощью внутренних средств правовой защиты можно решить целый ряд дел, которые компетентные органы не в состоянии урегулировать с помощью процедуры взаимного согласования;

- в связи с отсутствием у многих развивающихся стран опыта в области процедуры согласования, арбитражное разбирательство для таких стран может оказаться несправедливым, когда спор происходит с более опытными странами;
 - интересы стран, которые имеют столь важное значение для их государственной политики, вряд ли можно гарантировать с помощью частных арбитров в вопросах налогообложения; от арбитров нельзя ожидать, что они компенсируют отсутствие опыта во многих развивающихся странах;
 - представляется весьма сложным гарантировать нейтралитет и независимость возможных арбитров;
 - весьма сложно найти опытных арбитров;
 - обязательный арбитраж является дорогостоящим и поэтому не подходит для развивающихся стран и стран с переходной экономикой;
 - не в интересах государства ограничивать свой суверенитет в вопросах налогообложения путем обязательного арбитража.
5. Члены Комитета, поддерживающие вариант В, указали главным образом на следующие соображения и аргументы:
- несмотря на тот факт, что лишь небольшое число дел остаются неурегулированными, каждое из этих дел представляет собой случай, когда отсутствует разрешение по делу, когда один компетентный орган считает, что налогообложение не соответствует Конвенции и когда может иметь место значительная сумма двойного налогообложения;
 - арбитраж обеспечивает более высокую определенность для налогоплательщиков в отношении того, что их дела могут быть урегулированы в рамках процедуры взаимного согласования и внесут свой вклад в трансграничные инвестиции;
 - внутренние средства правовой защиты могут не обеспечить адекватное и оперативное урегулирование споров, связанных с применением двусторонних конвенций (риски противоречивых судебных решений в обеих странах и риски одностороннего толкования Конвенции, основанного на внутреннем законодательстве);
 - обязанность передавать неурегулированные дела на рассмотрение арбитража по истечении определенного срока может способствовать усилиям компетентных органов прийти к соглашению в течение этого срока;
 - на основе опыта в соответствии с положениями Арбитражной конвенции ЕС эффективное использование обязательного арбитража будет достаточно необычным вариантом, причем связанные с этим

механизмом расходы должны быть достаточно низкими; более того, поскольку арбитраж обеспечивает более высокую определенность для налогоплательщиков, такой метод снижает количество дорогостоящих «предупредительных» апелляций и внутренних судебных разбирательств с неопределенным результатом;

- арбитры должны прийти к обоснованному и беспристрастному решению, и, следовательно, они могут внести поправку на уровень опыта различных стран и преодолеть возможный недостаток опыта некоторых из них;
- действительно существуют квалифицированные и беспристрастные арбитры с различным опытом предыдущей работы (государственные служащие, судьи, ученые и эксперты-практики), а также из различных регионов (в том числе из развивающихся стран);
- в интересах государства ограничивать свой суверенитет в вопросах налогообложения путем обязательного арбитража.

6. В некоторых странах конституционные или законодательные препятствия могут ограничить возможности компетентных органов по оказанию помощи по некоторым делам посредством процедуры взаимного согласования. Ведущие переговоры по договорам специалисты должны обсудить любые такие препятствия, о которых им известно. Согласно варианту А наличие таких препятствий не должно, однако, приводить к внесению в настоящую статью таких изменений, которые ограничивали бы ее рамки (особенно, если в будущем такие препятствия устраняются): требование о том, чтобы компетентные органы «прилагали усилия» к урегулированию дела, не влечет за собой обязанность достичь его решения и признает, что определенные факторы могут повлиять на способность компетентного органа прийти к взаимному соглашению или оказать помощь. Согласно варианту В, однако, участники переговоров должны гарантировать, что сфера охвата пункта 5, предусматривающая обязательный арбитраж, ограничена в плане учета любых таких ограничений во избежание ситуации, когда имеющее обязательную силу арбитражное решение не может быть осуществлено из-за таких препятствий.

7. Согласно варианту В, однако, сфера охвата пункта 5 уже была ограничена с точки зрения учета возможных конституционных или законодательных препятствий. В некоторых государствах, где решение по делам, выносимым на процедуру взаимного согласования, уже было вынесено одним из их судов или административных трибуналов, по национальному законодательству более не разрешается взаимное согласование по тем же вопросам. Для того чтобы принять во внимание такую ситуацию, пункт 5 гласит, что неурегулированные дела нельзя передавать в архи-

траж при наличии уже вынесенного решения по этим вопросам судом или административным трибуналом любого из государств. Государства, которые имеют возможность в отдельных случаях отступить от решений суда, могут удалить это предложение. Кроме того, внутреннее законодательство многих государств предусматривает, что никто не может быть лишен средств правовой защиты, имеющихся в национальном законодательстве. Таким образом, в соответствии с пунктом 5 арбитражный процесс применяется независимо от средств защиты, предусмотренных внутренним законодательством Договаривающихся государств, и лица, непосредственно пострадавшие от того или иного дела, имеют возможность отказаться от взаимного согласования на осуществление арбитражного решения и использовать любые доступные внутренние средства правовой защиты.

В. КОММЕНТАРИЙ К ПУНКТАМ СТАТЬИ 25

Пункты 1 и 2 Статьи 25 (варианты А и В)

8. Эти пункты полностью воспроизводят текст пунктов 1 и 2 Статьи 25 Типовой конвенции ОЭСР. Однако касательно последнего предложения пункта 1 некоторые члены Комитета отметили, что в ходе двусторонних переговоров государства, возможно, пожелают договориться о другом ограничении срока для передачи дела в компетентный орган одного из Договаривающихся государств.

9. Комитет считает, что следующая часть комментария к пунктам 1 и 2 Статьи 25 Конвенции ОЭСР применима к соответствующим пунктам обоих вариантов А и В Статьи 25 (дополнительные комментарии, указанные в квадратных скобках, которые не являются частью Комментария к Типовой конвенции ОЭСР, были вставлены для того, чтобы отразить различия между положениями Типовой конвенции ОЭСР и настоящей Типовой конвенции):

7. 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 за-

щиты, 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.

8. 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.

9. На практике такая процедура применяется в случаях (которые до сих пор 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 прибыли на постоянное представительство согласно пункту 2 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 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций];
- случаи применения законодательства в отношении недостаточной капитализации, когда государство компании-должника рассматривает проценты в качестве дивидендов в той мере, в которой 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 посто-

янного местопребывания (пункт 2 Статьи 4), существования постоянного представительства (Статья 5) или временного характера услуг, выполненных наемным работником (пункт 2 Статьи 15).

10. 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.

11. 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 Договаривающиеся 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.

12. В то время как процедура взаимного согласования имеет четкую роль в решении вопросов, возникающих в отношении тех видов корректировок, которые упоминаются в пункте 2 Статьи 9, даже в отсутствие такого положения, государства должны стремиться избежать двойного налогообложения, в том числе путем предоставления соответствующих корректировок в тех случаях, которые предусмотрены в пункте 2. Несмотря на возможность некоторых различий в позициях, государства обычно должны рассматривать дело налогоплательщика, инициировавшего процедуру взаимного согласования на основании экономического двойного налогообложения в нарушение положений Статьи 9, как включающее вопросы о том, должна ли предоставляться соответствующая корректировка даже

в отсутствие положения, аналогичного пункту 2 Статьи 9. Однако государства, не разделяющие эту точку зрения, на практике находят средства устранения экономического двойного налогообложения в большинстве случаев, относящихся к добросовестным компаниям, используя положения своего внутреннего законодательства.

13. 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 случаям, когда к лицам, являющимся гражданами одного Договаривающегося государства, но резидентами другого государства, в этом другом государстве применяется режим налогообложения, который является дискриминационным в соответствии с положениями пункта 1 Статьи 24.

14. 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. Так, например, если изменение налогового законодательства одного Договаривающегося государства приведет к тому, что лицо, получающее некий определенный вид дохода, будет подвергаться налогообложению, не соответствующему положениям Конвенции, такое лицо может инициировать процедуру взаимного согласования немедленно после внесения таких изменений в законодательство и после получения данным лицом соответствующего дохода или возникновения большой вероятности его получения. Другие примеры включают подачу декларации в

рамках системы самооценки доходов или активного изучения отчетности налогоплательщика в процессе ревизионной проверки в той степени, в которой любое из этих событий создает вероятность налогообложения, не соответствующего Конвенции (например, если самооценка отчетности налогоплательщика, требуемая в соответствии с внутренним законодательством Договаривающегося государства, в случае предложения со стороны этого государства проведения проверки при режиме, не предусматривающем самооценку, приведет к вероятности налогообложения, не соответствующего Конвенции, или если такие обстоятельства, как опубликованные позиции Договаривающегося государства или его ревизионная практика, создают значительную вероятность того, что активное изучение определенной отчетности, например отчетности данного налогоплательщика, приведет к предлагаемым оценкам, которые обусловят вероятность налогообложения, не соответствующего положениям Конвенции). Другим примером может быть случай, когда законодательство Договаривающегося государства в области трансфертного ценообразования требует от налогоплательщика представить отчетность по налогооблагаемому доходу в сумме большей, нежели та, которая возникла бы при использовании налогоплательщиком фактических цен в своих сделках со связанной стороной, для того чтобы соответствовать принципу «на расстоянии вытянутой руки», а также при наличии веских сомнений в том, будет ли связанная сторона налогоплательщика иметь возможность получить соответствующую корректировку в другом Договаривающемся государстве при отсутствии процедуры взаимного согласования. Как показали первые слова пункта 1, тот факт, приведут ли или нет действия одного или обоих Договаривающихся государств к налогообложению, не соответствующему положениям Конвенции, должен определяться с позиции налогоплательщика. Хотя уверенность налогоплательщика в наличии такого налогообложения должна быть обоснованной и должна быть основана на фактах, которые могут быть установлены, налоговые органы не должны отказывать в рассмотрении запроса в соответствии с пунктом 1 только на том основании, что не считают они доказанным, что такое налогообложение будет иметь место (например, в силу внутренних правовых норм в области предоставления доказательств, основанных на «балансе вероятностей»).

15. Поскольку первые шаги в процедуре взаимного согласования могут быть начаты на самом раннем этапе на основании простой вероятности налогообложения, не соответствующего Конвенции, инициирование процедуры таким способом не будет считаться пе-

редачей дела в компетентный орган для целей определения начала [трехлетнего] периода, указанного в пункте 5 [варианта В настоящей статьи; см. пункт 8 приложения к настоящему Комментарию].

16. 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 [пункт 22 и далее, под заголовком «Необходимость сотрудничества со стороны лица, направляющего запрос», содержат ряд предложений в отношении специальных процедур]. Если не предусмотрена специальная процедура, возражения могут быть представлены в таком же порядке, в каком предъявляются возражения относительно налогов в налоговые органы соответствующего государства.

17. 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.

18. 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.

19. 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 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 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.

20. 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.

21. 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. Следовательно, 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. Поскольку налогоплательщик имеет право возбудить дело, как только сочтет, что налоговое действие приведет к налогообложению, не соответствующему положениям Конвенции, в то время как трехлетний предельный срок только начинает отсчитываться по фактическому результату, могут иметь место случаи, когда налогоплательщик будет иметь право инициировать процедуру взаимного согласования до начала такого трехлетнего предельного срока (см. примеры такой ситуации в пункте 14, выше).

22. В большинстве случаев является вполне ясным, что представляет собой соответствующее уведомление об оценке, официальное требование или другой документ в отношении сбора или взимания такого налога, и, как правило, существуют нормы внутреннего права, регулирующие тот момент, когда такое уведомление считается «врученным». Такое внутреннее законодательство, как правило, обращает внимание на тот момент, когда уведомление направляется (время отправления), на определенное число дней после его отправки либо на время, когда можно ожидать его прибытия по адресу (и то и другое является предполагаемым моментом физического получения), или на момент его фактического физического получения (время фактического физического получения). В случае отсутствия таких правил либо время фактического физического получения, либо, при отсутствии надлежащих доказательств, время ожидаемого в нормальных условиях прибытия по указанному адресу следует рассматривать как момент уведомления, имея в виду, что это положение следует толковать наиболее благоприятным для налогоплательщика образом.

23. В случае самостоятельной оценки обычно направляется то или иное уведомление, влияющее на осуществление этой оценки (такие, как уведомления об ответственности, или об отказе, или о корректировке претензии на возврат налога), и, как правило, отправной точкой для трехлетнего периода будет считаться момент уведомления, а не тот момент, когда налогоплательщик представляет декларацию самостоятельной оценки. Тем не менее могут

встречаться случаи отсутствия уведомления об ответственности или подобного ему. В таких случаях надлежащим моментом «уведомления» будет момент, когда налогоплательщик при нормальном ходе событий будет считаться осведомленным о налогообложении, которое фактически не соответствует Конвенции. Это, например, может иметь место, когда данные, фиксирующие перевод средств, сначала предоставляются налогоплательщику, например в балансе счета или выписке банка. Предельный срок начинает отсчитываться вне зависимости от того, считает ли налогоплательщик или нет на этом этапе налогообложение противоречащим Конвенции при условии, что достаточно предусмотрительный человек, находящийся в положении налогоплательщика, был в состоянии на этом этапе прийти к заключению, что налогообложение не соответствовало Конвенции. В таких случаях достаточным является уведомление налогоплательщика о самом факте обложения налогом. Если, однако, это всего лишь сочетание самостоятельной оценки с некоторыми другими обстоятельствами, которые могут подтолкнуть достаточно предусмотрительного человека, находящегося в положении налогоплательщика, к выводу о том, что данное налогообложение противоречит Конвенции (например, судебное решение по делу, похожему на дело налогоплательщика, предусматривающее, что обложение налогом противоречит положениям Конвенции), предельный срок начинает отсчитываться только тогда, когда материализуется последнее обстоятельство.

24. 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. Это означает, что, когда, например, одно Договаривающееся государство взимает налог, который не соответствует Конвенции, но при этом другое государство предоставляет освобождение от такого налога в соответствии со Статьей 23 А или Статьей 23 В, в связи с чем отсутствует двойное налогообложение, налогоплательщик на практике часто не начинает процедуру взаимного согласования в отношении действия первого государства. Если, однако, другое государство впоследствии уведомляет налогоплательщика о том, что в освобождении от налога ему отказано, в связи с чем возникает двойное налогообложение, отсчет нового срока начинается с этого уведом-

ления, поскольку комбинированные действия обоих государств в этом случае ведут к обложению налогоплательщика двойным налогом, что противоречит положениям Конвенции. В некоторых случаях, особенно этого типа, отчетность, которую ведут налоговые органы, может оказаться в обычном порядке уничтоженной до окончания предельного срока в соответствии с обычной практикой одного или обоих государств. Обязательства по Конвенции не препятствуют такому уничтожению отчетности или требуют от компетентного органа принять аргументы налогоплательщика без доказательств, но в таких случаях налогоплательщику должна быть предоставлена возможность обеспечить недостающую доказательную базу по мере прохождения процедуры взаимного согласования в той мере, в которой это разрешено внутренним законодательством. В некоторых случаях другое Договаривающееся государство может быть в состоянии предоставить достаточную доказательную базу в соответствии со Статьей 26 Типовой налоговой конвенции. Безусловно, предпочтительным является хранение такой отчетности налоговыми органами в течение полного срока, в течение которого налогоплательщик может обратиться с запросом о начале процедуры взаимного согласования по некоему конкретному вопросу.

25. Трехлетний срок продолжает исчисляться в течение любого судопроизводства (включая административное) в соответствии с внутренним законодательством (например, в рамках внутреннего процесса апелляции). Это может создать трудности вследствие того, что налогоплательщик фактически ставится перед выбором между внутренним законодательством и средствами правовой защиты в виде процедуры взаимного согласования. Некоторые налогоплательщики могут полагаться только на процедуру взаимного согласования, но многие налогоплательщики предпринимают попытки преодолеть эти трудности путем инициирования процедуры взаимного согласования при одновременном возбуждении судопроизводства в соответствии с внутренним законодательством, даже несмотря на то, что изначально внутреннее судопроизводство активно не использовалось. Это может привести к неэффективному использованию ресурсов процедуры взаимного согласования. Там, где это позволяет внутреннее законодательство, некоторые государства, возможно, пожелают напрямую решить эту проблему путем разрешения приостановки трехлетнего (или более длительного) срока в ходе внутреннего судопроизводства. Двумя подходами, каждый из которых соответствует Статье 25, являются: с одной стороны, требование к налогоплательщику инициировать процедуру взаимного согласования без приостановки срока во время внутрен-

него судопроизводства, но при этом компетентные органы не должны вступать в переговоры по существу вплоть до принятия окончательного внутреннего судебного решения, либо, с другой стороны, компетентные органы могут вступить в переговоры, но без права заключения окончательного соглашения до тех пор, пока налогоплательщик не согласится отозвать внутренний иск. Эта вторая возможность обсуждается в пункте 42 настоящего Комментария. В любом из этих случаев налогоплательщик должен быть осведомлен о том, что применяется тот или иной упомянутый подход. Вне зависимости от того, считает или нет налогоплательщик, что существует необходимость в подаче «предупредительной» апелляции в соответствии с внутренним законодательством (в силу, например, внутренних ограничительных норм для возбуждения внутреннего судопроизводства), предпочтительным для всех сторон часто бывает подход, при котором на процедуру взаимного согласования должен делаться первоначальный акцент при решении проблем налогоплательщиков и осуществление таких действий на двусторонней основе.

26. Некоторые государства могут отказать налогоплательщику в праве инициировать процедуру взаимного согласования в соответствии с пунктом 1 Статьи 25 в тех случаях, когда операции, к которым относится запрос, рассматриваются как злоупотребление. Этот вопрос тесно связан с вопросом о «ненадлежащем применении Конвенции», который обсуждается [в пункте 8 и следующих пунктах Комментария к Статье 1 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций]. Однако при отсутствии специального положения не существует общего правила отказа в обращении к процедуре взаимного согласования при предполагаемых случаях злоупотребления. Тот простой факт, что начисление налога производится в рамках положения внутреннего законодательства об избежании налогообложения, не должен становиться причиной для запрета доступа к процедуре взаимного согласования. Однако в тех случаях, когда имеют место серьезные нарушения внутреннего законодательства, ведущие к значительным штрафам, некоторые государства, возможно, пожелают запретить доступ к процедуре взаимного согласования. Обстоятельства, при которых государство будет отказывать в доступе к процедуре взаимного согласования, должны быть четко изложены в Конвенции⁴⁸.

⁴⁸ См. также пункт 2, выше, касательно доступа к процедуре взаимного согласования в том случае, когда конвенция содержит пункт 3 Статьи 9 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций [данная сноска не является составной частью цитируемого пункта ОЭСР].

27. Некоторые государства в силу положений конституционного или иного внутреннего права или судебных постановлений рассматривают определенные вопросы в качестве не подлежащих урегулированию путем как в целом процедуры взаимного согласования, так и в частности процедуры взаимного согласования, инициированной налогоплательщиком. Примером может служить случай, когда предоставление налогоплательщику освобождения от налога противоречит окончательному решению суда, которое налоговый орган обязан соблюдать в соответствии с конституцией этого государства. Тем не менее признанным общим принципом для налоговых и иных договоров является то, что внутреннее законодательство, даже внутренние нормы конституционного права, не оправдывают невыполнение договорных обязательств. Статья 27 *Венской конвенции о праве международных договоров* отражает этот общий принцип договорного права. Отсюда следует, что любое обоснование действия, которое в противном случае было бы нарушением Конвенции, должно содержаться в положениях самой Конвенции и толковаться в соответствии с общепринятыми принципами толкования налогового договора. Такое обоснование будет встречаться достаточно редко, поскольку оно будет не просто регулировать то, как этот вопрос будет решаться двумя государствами по факту начала урегулирования этого вопроса в рамках процедуры взаимного согласования, но вместо этого не будет допускать, чтобы то или иное дело даже не доходило до стадии, когда оно должно рассматриваться обоими государствами. Поскольку такое определение может на практике быть вынесено одним из государств без консультаций с другим государством, а также поскольку может существовать двустороннее решение, которое вследствие этого не рассматривается, существует мнение, что не следует с легкостью относиться к делу, рассматриваемому в рамках инициированной налогоплательщиком процедуры взаимного согласования, и такое дело нуждается в поддержке со стороны согласованных на переговорах положений Конвенции. Компетентный орган, который опирается на ограничения внутреннего законодательства в качестве причины не давать разрешение на инициируемую налогоплательщиком процедуру взаимного согласования, обязан сообщить об этом другому компетентному органу и должным образом разъяснить правовую основу своей позиции. Чаще всего реальные внутренние законодательные препятствия не мешают переходу дела в процедуру взаимного согласования, но если они способны ясно и недвусмысленно помешать компетентному органу урегулировать дело таким образом, чтобы избежать налогообложения налогоплательщика, не соответствующего Конвенции, и у другого государства нет никаких реальных шансов решения во-

проса в пользу налогоплательщика, то тогда ситуация должна быть обнаружена для налогоплательщиков, с тем чтобы налогоплательщики не имели ложных ожиданий в отношении возможных результатов этой процедуры.

28. В других случаях инициирование процедуры взаимного согласования может быть разрешено, но могут возникнуть внутренние правовые препятствия, поскольку переговоры по договору способны помешать компетентному органу урегулировать, даже частично, поднятый налогоплательщиком вопрос. В случае когда такие события имеют законодательно ограничивающий эффект для компетентного органа в том плане, что двусторонние переговоры явно неспособны решить данный вопрос, большинство государств воспримут это изменение обстоятельств как имеющее такое значение, чтобы разрешить компетентному органу отказаться от процедуры. В некоторых случаях, однако, трудности могут быть лишь временными, например в течение периода, пока не будет принято корректирующее законодательство, и в этом случае процедуру следует приостановить, а не прекратить. Двум компетентным органам необходимо обсудить возникшие трудности и их возможное влияние на процедуру взаимного согласования. Могут также встречаться ситуации, когда решение, вынесенное полностью или частично в пользу налогоплательщика, имеет обязательную силу и его исполнение должно контролироваться одним из компетентных органов, но когда все еще присутствует возможность для обсуждения в рамках взаимного согласования, например по такому вопросу, как представление доказательств одним компетентным органом другому о том, что последний орган должен предоставить освобождение от налога.

29. Существует меньше оснований, позволяющих ссылаться на внутреннее законодательство за невыполнение соглашения, достигнутого в рамках процедуры взаимного согласования. Об обязательстве по осуществлению таких соглашений недвусмысленно говорится в последнем предложении пункта 2, и уже имеющиеся препятствия на пути такого осуществления должны быть включены в условия самого соглашения. Поскольку переговоры по налоговым конвенциям ведутся на фоне меняющегося свода внутреннего права, причем такие изменения иногда трудно поддаются прогнозированию, и поскольку обе стороны это понимают при ведении переговоров по первоначальному варианту Конвенции и при достижении взаимных договоренностей, последующие неожиданные изменения, которые меняют фундаментальные основы процедуры взаимного согласования, как правило, рассматриваются как требующие пересмотра соглашения в необходимом масштабе. Очевидно, что, когда происходит такое изменение внутреннего законодательства,

что встречается довольно редко, добросовестное выполнение обязательств требует, чтобы о нем в кратчайшие сроки было направлено уведомление и чтобы были предприняты добросовестные усилия по достижению пересмотренного или нового взаимного согласования в той мере, в которой позволяет такое вновь принятое внутреннее законодательство. В этих случаях запрос налогоплательщика следует рассматривать в качестве скорее текущего, нежели нового применения процедуры, запрошенной данным лицом.

30. Что касается самой процедуры, необходимо в кратком виде рассмотреть два отдельных этапа, из которых она состоит (см. пункт 7, выше).

31. На первом этапе, который начинается с представления возражений налогоплательщика, процедура происходит исключительно на уровне взаимоотношений между ним и компетентными органами государства его 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 имеет в соответствии с внутренним законодательством каждого из двух Договаривающихся государств. С другой стороны, компетентный орган обязан решить, обоснованно ли возражение, и, если сочтет его обоснованным, принять по нему меры в одной из двух форм, предусмотренных в пункте 2.

32. Если компетентный орган, в надлежащем порядке получивший претензию, признает, что она обоснованна, 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, внося 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.

33. Если, однако, 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.

34. 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.

35. 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 может 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.

36. 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 название статьи и термины, употребляемые в первом предложении пункта 2, всего лишь простую процедуру взаимного согласования или осуществление *actum de contrahendo*, возлагающую на стороны обязанность только вести переговоры, но никак не обязывая их достичь согласия;
- или, напротив, ее следует рассматривать (исходя [в случае варианта В данной статьи] из наличия арбитражного процесса,

оговоренного в пункте 5 [указанного варианта], в целях урегулирования неразрешенных вопросов или из презумпции того, что эта процедура происходит в рамках совместной комиссии) как процедуру юрисдикционного характера, возлагающую на стороны обязанность разрешить спор.

37. 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. Пункт 5 [варианта В], однако, предоставляет механизм, который разрешает достижение соглашения, даже если имеются вопросы, по которым компетентные органы так и не смогли согласовать путем переговоров.

38. В поисках взаимного согласования 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.

39. 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, предусмотренным во внутреннем законодательстве, включить в само согласованное решение такие сроки, которые адаптированы к их внутренним 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, достигнуто-

го с помощью процедуры взаимного согласования, не было сорвано в результате просрочек или, при наличии предельных сроков, в результате сочетания действия предельных сроков и просрочек.

40. 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 важно 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.

41. 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.

42. И наконец, может получиться так, что процедура 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 результате применения процедуры взаимного согласования, до тех пор, пока суд не вынесет свое решение по этому иску⁴⁹. [Один из членов Комитета считает, однако, что налогоплательщику не должно быть разрешено отложить одобрение результата взаимного согласования до момента вынесения судом решения по иску. После достижения договоренности между компетентными органами налогоплательщик должен в течение разумного срока принять решение касательно одобрения результата указанного согласования.] Кроме того, компетентные органы могут занять обоснованную позицию в том плане, что в случае продолжения рассмотрения иска налогоплательщика в отношении конкретного аспекта, по факту которого этим же налогоплательщиком испрашивается взаимное согласование, любое углубленное обсуждение на уровне компетентных органов следует отложить вплоть до решения суда. Если запрос налогоплательщика на процедуру взаимного согласования относится к другим налоговым годам, нежели судебный иск, но, по существу, касается тех же фактических и правовых вопросов, вследствие чего можно ожидать, что судебное решение в практическом плане затронет режим данного налогоплательщика в отношении тех лет, которые конкретно не являются предметом судебного разбирательства, позиция на практике может быть такой же, как для только что упомянутого

⁴⁹ Как отмечается в пункте 45, однако, в большинстве стран процедура взаимного согласования не может быть завершена до того момента, когда налогоплательщик дал на него свое согласие и отказался от внутренних средств правовой защиты. Если налогоплательщик решит подождать завершения внутреннего судопроизводства, то существует риск, что решение суда будет препятствовать компетентному органу в выполнении предлагаемого соглашения и налогоплательщику не может быть предоставлена гарантия, что предлагаемое соглашение будет по-прежнему действовать по окончании судопроизводства [эта сноска не является составной частью цитируемого пункта ОЭСР].

случая. В любом случае ожидание решения суда или иная приостановка процедуры взаимного согласования на период прохождения формализованного судопроизводства по праву регресса в соответствии с внутренним законодательством не будет являться нарушением и не обусловит истечение [трехлетнего срока, упомянутого в пункте 5 варианта В данной статьи]. Безусловно, в том случае, если компетентные органы сочтут в любом из упомянутых случаев, что этот вопрос может быть решен вне зависимости от внутреннего судопроизводства (например, в силу того что компетентный орган по месту судопроизводства не обязан выполнять решение суда и не ограничен им), то процедура взаимного согласования может проходить в обычном режиме.

43. Также иная ситуация складывается в случае продолжающегося судопроизводства по иску, но этот иск был возбужден другим налогоплательщиком, а не тем, который требует привести в действие процедуру взаимного согласования. В принципе, если дело налогоплательщика, требующего процедуры взаимного согласования, подтверждает действия одного или обоих компетентных органов по предотвращению налогообложения, не соответствующего положениям Конвенции, то такие действия не должны необоснованно задерживаться до момента общего разъяснения положений закона по делу другого налогоплательщика, несмотря на то, что налогоплательщик, требующий процедуры взаимного согласования, может согласиться на это, если такое разъяснение с большой вероятностью будет выступать в пользу дела этого налогоплательщика. В других случаях задержка обсуждений компетентными органами в рамках процедуры взаимного согласования может быть оправдана при любых обстоятельствах, но при этом в таком случае компетентные органы должны, насколько это возможно, стремиться предотвратить неблагоприятное развитие событий для налогоплательщика. Этого можно добиться, если позволяет внутреннее законодательство, путем отсрочки оплаты суммы задолженности в течение периода задержки рассмотрения или по крайней мере в течение той части периода задержки рассмотрения, которая неподконтрольна налогоплательщику.

44. В зависимости от внутренних процедур выбор способа размещения, как правило, отдается налогоплательщику и в большинстве случаев в этом качестве выступают внутренние положения в области права регресса, такие как обращение с апелляцией в суд или судебное производство, которые откладываются в пользу менее формальной и двусторонней по своему характеру процедуры взаимного согласования.

45. Как отмечено выше, в продолжение рассмотрения иска по данному вопросу или в ином случае налогоплательщик может сохранить за собой право возбуждать такие внутренние судебные иски, хотя при этом компетентные органы могут по-прежнему считать, что соглашение может быть достигнуто. В таких случаях, однако, необходимо принимать во внимание замечания того или иного компетентного органа во избежание любых расхождений или противоречий между решением суда и результатом запрашиваемого взаимного согласования, а также во избежание трудностей или рисков злоупотреблений, которые могут повлечь за собой такие расхождения. Таким образом, резюмируя, можно утверждать, что осуществление такого взаимного согласования, как правило, должно быть обусловлено:

- принятием такого согласованного решения со стороны налогоплательщика; и
- отказом налогоплательщика от рассмотрения в суде тех вопросов, которые уже урегулированы в рамках процедуры взаимного согласования.

46. Некоторые государства придерживаются мнения о том, что процедура взаимного согласования не может быть инициирована налогоплательщиком до тех пор, пока не осуществлена оплата всей или части оговоренной суммы спорного налога. Они считают, что требование о выплате задолженности по налогам, подлежащим полному или частичному возврату, в зависимости от результатов процедуры, является, по существу, процедурным вопросом, который не регулируется Статьей 25 и, следовательно, не является ее нарушением. Противоположное мнение, которого придерживаются многие государства, состоит в том, что Статья 25 оговаривает все действия, которые должен совершить налогоплательщик до начала процедуры, и что она не накладывает такого требования. Эти государства находят подтверждение своего мнения по факту, что процедура может быть осуществлена еще до того, как налогоплательщик облагается налогом или уведомляется о налоговой ответственности (как отмечено в пункте 14, выше), а также в признании того, что, безусловно, отсутствует такое требование в отношении процедуры, инициированной компетентным органом в соответствии с пунктом 3.

47. Статья 25 не дает абсолютно четкого ответа на вопрос о том, может ли быть отказано в проведении инициированной налогоплательщиком процедуры взаимного согласования на основании того, что не была оплачена вся или часть требуемой суммы спорного налога. Однако, независимо от позиции по этому вопросу, при приме-

нении данной статьи необходимо учитывать, что процедура взаимного согласования обеспечивает выполнение основных положений Конвенции, что текст Статьи 25 следует понимать в этом контексте, а также в свете цели и задач Конвенции, включая избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения и ухода от уплаты налогов. Поэтому государства должны в максимально возможной степени учитывать денежные потоки и проблему возможного двойного налогообложения при требовании авансовой оплаты суммы, которая, по утверждению налогоплательщика, была, по крайней мере частично, начислена в нарушение положений соответствующей Конвенции. Как минимум выплата задолженности по налогам не должна быть одним из требований для приведения в действие процедуры взаимного согласования, если такая выплата не является обязательным требованием для инициирования процесса пересмотра внутреннего законодательства. Кроме того, в качестве минимального требования представляется, что, если процедура взаимного согласования инициирована до момента начисления налога в отношении налогоплательщика (например, согласно налоговой оценке), требование о выплате должно выставляться только по факту такого начисления налога.

48. Существует несколько причин того, почему приостановление взимания налогов до момента завершения процедуры взаимного согласования может быть желательной политикой, хотя для ее осуществления во многих государствах может потребоваться изменение в законодательстве. Любое требование об уплате начисленного налога в качестве конкретного условия получения доступа к процедуре взаимного согласования, с тем чтобы получить освобождение именно от этого налога, как правило, несовместимо с политикой обеспечения широкой доступности процедуры взаимного согласования для разрешения таких споров. Даже если процедура взаимного согласования в конечном итоге устраняет любое двойное налогообложение или другое налогообложение, не соответствующее Конвенции, требование об уплате налога до завершения процедуры взаимного согласования может означать для налогоплательщика безвозвратную потерю стоимости времени пользования денежными средствами, неправомерно начисленными в виде налога за период до завершения процедуры взаимного согласования, по крайней мере в довольно распространенном случае, когда соответствующая политика вовлеченных Договаривающихся государств в области налогообложения процентов не в полной мере компенсирует налогоплательщику эти расходы. Следовательно, это означает, что в таких случаях процедура взаимного согласования не достигает цели полного устранения в экономическом плане бремени двойного нало-

обложения или другого налогообложения, не соответствующего Конвенции. Более того, даже в случае устранения в конечном итоге этого экономического бремени, требование к налогоплательщику по уплате налогов с одного и того же дохода в двух Договаривающихся государствах может наложить такое бремя на его денежные потоки, которое несовместимо с целями Конвенции по ликвидации барьеров для трансграничной торговли и инвестиций. Наконец, еще одним неблагоприятным осложнением могут быть задержки в разрешении дел, если та или иная страна не будет стремиться добросовестно вступить в переговоры в рамках процедуры взаимного согласования, когда ее вероятным результатом может стать возврат уже собранных налогов. Если государства придерживаются позиции о том, что оплата налоговой задолженности является предварительным условием для проведения инициированной налогоплательщиком процедуры взаимного согласования, то это должно быть доведено до сведения партнера по договору в ходе переговоров по условиям Конвенции. Если такого мнения придерживаются оба государства — участника Конвенции, то существует единство позиций, но также присутствует особый риск того, что от налогоплательщика потребуют дважды оплатить данную сумму. Там, где это допускается внутренним законодательством, одной из возможностей для рассмотрения государствами при решении этой проблемы является размещение наибольшей из двух сумм на доверительный, условно-депозитный или аналогичный банковский счет вплоть до завершения процедуры взаимного согласования. Альтернативным вариантом, достаточным для удовлетворения требований компетентных органов, может быть предоставление банковской гарантии банком налогоплательщика. В качестве еще одного подхода одно или другое государство (на основании, например, времени налоговой оценки или на основании статуса резидента государства согласно договору) может согласиться требовать выплаты суммы, не превышающей разницу между суммой, выплаченной в другом государстве, и взыскиваемой первым государством суммой, если таковая имеется. Какая из этих возможностей является открытой, в конечном счете будет зависеть от внутреннего законодательства (включая административные требования) того или иного государства, но при этом данные варианты следует, насколько это возможно, рассматривать в целях обеспечения максимально эффективного проведения процедуры взаимного согласования. Если государства требуют выплаты налоговой задолженности в качестве предварительного условия для проведения иницируемой налогоплательщиком процедуры взаимного согласования или для активного рассмотрения спорного вопроса в рамках этой процедуры, они должны иметь действующую

щие системы возврата суммы процентов по любой основной сумме, подлежащей возврату налогоплательщику в результате взаимного согласования, достигнутого с помощью компетентных органов. Любая такая выплата процентов должна в достаточной мере отражать стоимость основной суммы и тот срок, в течение которого эта сумма была недоступна для налогоплательщика.

49. Государства занимают различные позиции относительно того, рассматриваются ли в качестве налогов, предусмотренных Статьей 2 Конвенции, административные пени и штрафы. Некоторые государства рассматривают их как одну из форм основной спорной суммы, однако другие государства этого не делают. Отсюда следует, что будут присутствовать разные позиции относительно того, подлежат ли такие пени и штрафы рассмотрению в рамках иницируемой налогоплательщиком процедуры взаимного согласования. В случае когда они подпадают под действие Конвенции как налоги, к которым она применяется, цель Конвенции об избежании двойного налогообложения, а также требование к государствам по добросовестному осуществлению конвенций показывают, что по мере возможности административные начисления и штрафные выплаты не должны налагаться таким образом, чтобы фактически препятствовать налогоплательщикам в иницировании процедуры взаимного согласования из-за высокой стоимости и воздействия на денежные потоки, которые с ней связаны. Даже тогда, когда административные пени и штрафы не рассматриваются в качестве налогов, охватываемых Конвенцией в соответствии со Статьей 2, они не должны применяться таким образом, чтобы серьезно препятствовать или не позволять налогоплательщику использовать преимущества Конвенции, включая право иницировать процедуру взаимного согласования, как это предусмотрено Статьей 25. Например, требования государства в отношении оплаты задолженности по пеням и штрафам не должны быть более обременительными для налогоплательщиков в контексте процедуры взаимного согласования, нежели они были бы в рамках иницированного налогоплательщиком пересмотра внутреннего законодательства.

Пункт 3 Статьи 25 (варианты А и В)

10. Этот пункт воспроизводит пункт 3 Статьи 25 Типовой конвенции ОЭСР. Поэтому сохраняет силу Комментарий к этой Конвенции. Вследствие этого Комитет считает, что к этому пункту применима следующая часть Комментария ОЭСР:

50. 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.

51. 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 Договариваемом государстве, в котором они возникают, но могут также помешать или воспрепятствовать нормальному применению положений Конвенции в соответствии с намерениями участников переговоров, при этом решение таких проблем не зависит от предварительной договоренности в отношении толкования Конвенции.

52. 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, льгота в соответствии с режимом в отношении материнской и дочерней компаний, если положение о такой льготе содержится в соответствующей двусторонней конвенции).

53. Пункт 3 возлагает на «компетентные органы Договариваемых государств», то есть, как правило, министров финансов или их уполномоченных представителей, обычно курирующих осуществление Конвенции, полномочия по урегулированию в рамках

взаимного согласования 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.

54. 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.

55. 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. Это не просто желательно, но в большинстве случаев также будет отражать особенности роли Статьи 25 и процедуры взаимного согласования при условии, что компетентные органы смогут проводить взаимные консультации, как способ обеспечения эффективного функционирования всей Конвенции в целом, и что процедура взаимного согласования должна приводить к эффективному устранению двойного налогообложения, которое может возникнуть в такой ситуации. Возможность рассмотрения таких вопросов в рамках процедуры взаимного согласования приобретает все более важное значение по мере того, как Договаривающиеся государства стремятся к формированию более согласованной базы для решения вопросов распределения прибыли с участием филиалов, и эту проблему можно весьма продуктивно обсуждать во время переговоров по конвенциям и протоколам к ним. 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, и в таком случае Конвенцию можно дополнить только протоколом по данному вопросу. В большинстве случаев, однако, условия самой Конвенции, как они толкуются в соответствии с общепринятыми принципами толкования налогового договора, будут в достаточной мере обеспечивать регулирование вопросов, связанных с двумя филиалами предприятия из третьего государства в соответствии с процедурами, оговоренными в пункте 3.

Пункт 4 Статьи 25 (варианты А и В)

11. Этот пункт состоит из двух предложений, первое из которых воспроизводит первое предложение пункта 4 Статьи 25 Типовой конвенции ОЭСР, тогда как второе предложение в нее не включено. 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. Второе предложение позволяет компетентным органам разрабатывать двусторонние процедуры для осуществления процедуры взаимного согласования. В разделе С, ниже, обсуждаются различные процессуальные аспекты процедуры взаимного согласования, и он содержит предложения касательно процедур, которые могут быть приняты компетентными органами. Эти предложения не являются исчерпывающими, и их следует адаптировать или дополнить, исходя из опыта и особенностей каждой страны. Комитет считает, что следующая часть Комментария ОЭСР применима к первому предложению настоящего пункта:

56. Этот пункт определяет, как компетентные органы могут проводить взаимные консультации для урегулирования путем взаимного согласования — либо по каждому конкретному делу, подпадающему под процедуру, оговоренную в пунктах 1 и 2, либо по общим проблемам, в частности связанным с толкованием или применением Конвенции, которые указаны в пункте 3.

57. Прежде всего он предусматривает, что компетентные органы могут напрямую общаться друг с другом. Следовательно, нет необходимости прибегать к дипломатическим каналам.

58. Компетентные органы могут общаться друг с другом с помощью обмена письмами, сообщениями по факсу, по телефону, в ходе непосредственных встреч или любым другим удобным способом. Они могут, если пожелают, официально создать с этой целью совместную комиссию.

59. Что касается такой совместной комиссии, пункт 4 оставляет на усмотрение компетентных органов Договаривающихся государств определение ее численного состава и регламента работы.

60. 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.

61. Тем не менее раскрытие налогоплательщиком или его представителями материалов по делу не представляется оправданным, учитывая особый характер данной процедуры.

62. Без ущемления свободы выбора, которой в принципе пользуются компетентные органы при назначении своих представителей в совместную комиссию, было бы желательно, чтобы они согласились доверить руководство каждой делегацией (в состав которой могут входить один или несколько представителей службы, уполномоченной проводить эту процедуру) высокому должностному лицу или судье, выбранному в первую очередь за свой особый опыт; в реальности разумно полагать, что участие таких лиц с большой вероятностью будет содействовать достижению соглашения.

Пункт 5 Статьи 25 (вариант В)

12. Пункт 5, который можно найти только в варианте В данной статьи, предусматривает обязательный арбитраж, при котором компетентные органы обязаны передать нерешенные вопросы в арбитраж, если один из них обратится с такой просьбой после того, как они оказались не в состоянии решить эти вопросы в течение определенного периода времени.

13. Этот пункт воспроизводит пункт 5 Статьи 25 Типовой конвенции ОЭСР с четырьмя различиями. Во-первых, пункт предусматривает, что арбитражное разбирательство может быть возбуждено, если компетентные органы не могут прийти к соглашению по делу в течение трех лет с момента представления им этого дела, а не в течение двух лет, как это предусмотрено в Типовой конвенции ОЭСР. Во-вторых, в то время как Типовая конвенция ОЭСР предусматривает, что арбитражное разбирательство должно быть затребовано возбуждившим дело лицом, пункт 5 варианта В предусматривает, что арбитраж должен быть затребован компетентными органами одного из Договаривающихся государств (это означает, что дело не будет передано в арбитраж, если компетентные органы обоих Договаривающихся государств считают, что данное дело не подлежит арбитражу, и ни один из них не обращается с таким запросом). В-третьих, пункт 5 варианта В, в отличие от соответствующего положения Типовой конвенции ОЭСР, позволяет компетентным органам отойти от арбитражного решения, если они согласятся на иное решение в течение шести месяцев после того, как это решение было доведено до них. Наконец, сноска, содержащаяся в Типовой конвенции ОЭСР, согласно которой включение данного положения может быть неуместным при определенных обстоятельствах, была опущена, поскольку вариант А и так регулирует такие ситуации.

14. По разным причинам некоторые государства считают неуместным брать на себя обязательство прибегать к арбитражу всякий раз, когда компетентный орган другого Договаривающегося государства обращается с подобной просьбой. Такие государства могут, однако, пожелать включить в свои договоры положение о добровольном арбитраже, в соответствии с которым оба компетентных органа должны согласовывать в каждом индивидуальном случае передачу дела в арбитраж до начала арбитражного процесса. В качестве примера такого дополнительного пункта можно привести следующее положение:

Если компетентные органы не в состоянии урегулировать по взаимному согласованию то или иное дело в соответствии с пунктом 2, данное дело может, при согласии компетентных органов и лица, возбудившего дело в соответствии с пунктом 2, быть представлено на рассмотрение в арбитражный суд при условии, что любое лицо, непосредственно затронутое данным делом, даст согласие в письменной форме на обязательность решения арбитражного органа. Если компетентные органы не в состоянии урегулировать по взаимному согласованию некие сложности или сомнения в соответствии с пунктом 3, такие сложности или сомнения также могут, при согласии обоих компетентных органов, быть представлены в арбитраж. Решение арбитражного органа по конкретном делу имеет обязательную силу для обоих государств в отношении этого дела. В случае представления на рассмотрение в арбитраж общих вопросов касательно трудностей толкования или применения, решение арбитражного органа является обязательным для Договаривающихся государств до тех пор, пока компетентные органы не согласуют изменение или отмену данного решения. Компетентные органы по взаимному согласию устанавливают регламент проведения такого арбитража.

15. Добровольный арбитраж обеспечивает более жесткий контроль над теми видами вопросов, которые передаются в арбитраж. При определенных обстоятельствах компетентный орган может счесть нецелесообразным нарушать свою позицию по какому-либо конкретному вопросу и, следовательно, нецелесообразным передачу данного вопроса на рассмотрение в арбитраж. В случае добровольного арбитража страны сохраняют за собой большую гибкость в отношении вопросов, передаваемых на рассмотрение арбитража, и могут ограничить возможное количество дел, которые могут передаваться в арбитраж, а также уменьшить потенциальные расходы на арбитраж.

16. Тем не менее, если при добровольном арбитраже компетентный орган одного Договаривающегося государства отказывается отойти от свое-

го толкования договора в отношении неких конкретных вопросов, данный компетентный орган может также отказаться передавать такие вопросы на рассмотрение арбитража, в результате чего при использовании процедуры взаимного согласования эти вопросы могут остаться неурегулированными. Арбитражное разбирательство по тем вопросам, по которым отсутствует согласие компетентных органов, является необходимым для обеспечения эффективного и последовательного урегулирования договорных споров в обоих государствах. В связи с этим арбитражное разбирательство, которое может быть затребовано любым из компетентных органов, дает больше уверенности в том, что нерешенные вопросы будут фактически переданы в арбитраж, нежели система добровольного арбитража, при которой необходимо согласие обоих компетентных органов.

17. Некоторые государства, которые решили включить в свои двусторонние договоры вариант В, могут предпочесть внести такую поправку в пункт 5, согласно которой нерешенные вопросы подлежат передаче в арбитраж по просьбе лица, которое возбудило данное дело в соответствии с пунктом 1. С этой целью такие государства могут заменить формулировку «любые нерешенные вопросы, вытекающие из дела, подлежат передаче в арбитраж, если этого потребует любой из компетентных органов. Возбудившее дело лицо извещается о данном требовании» на формулировку «любые нерешенные вопросы, вытекающие из дела, подлежат передаче в арбитраж, если этого потребует данное лицо».

18. Комитет считает, что следующая часть комментария к пункту 5 Статьи 25 Типовой конвенции ОЭСР вместе с приложением применима к пункту 5 варианта В (дополнительные замечания, обозначенные квадратными скобками, которые не являются частью Комментария к Типовой конвенции ОЭСР, вставлены для того, чтобы отразить различия, описанные в пункте 13, выше):

63. Этот пункт предусматривает, что в тех случаях, когда компетентные органы не в состоянии прийти к соглашению в соответствии с пунктом 2 в течение [трех] лет, нерешенные вопросы по просьбе [одного из компетентных органов] могут быть урегулированы с помощью арбитражного процесса. Этот процесс не зависит от предварительного санкционирования со стороны [обоих] компетентных органов; после выполнения необходимых процедурных требований нерешенные вопросы, препятствующие взаимному согласованию, должны быть переданы в арбитраж. [Налогоплательщик может всегда обратиться с просьбой к компетентному органу о передаче нерешенных по своему делу вопросов на рассмотрение арбитража. Однако компетентный орган не обязан это делать. Он имеет в каждом конкретном случае дискреционные полномочия в отношении того, обращаться в арбитраж или нет.]

64. Предусмотренный данным пунктом арбитражный процесс не является альтернативным или дополнительным средством судебной защиты: в случаях достижения компетентными органами соглашения, которое не оставляет нерешенными никаких вопросов в отношении применения Конвенции, не будет никаких нерешенных вопросов, которые могли бы быть переданы в арбитраж, даже если лицо, возбудившее процедуру взаимного согласования, не считает, что соглашение между компетентными органами обеспечивает правильное решение по делу. Таким образом, данный пункт представляет собой расширение процедуры взаимного согласования, которая служит для повышения эффективности этой процедуры, гарантируя, что если компетентные органы не могут достичь соглашения по одному или нескольким препятствующим разрешению дела вопросам, такое разрешение дела будет по-прежнему возможным путем передачи этих вопросов в арбитраж. Следовательно, в соответствии с данным пунктом дело по-прежнему может быть урегулировано путем процедуры взаимного согласования в то время, как тот или иной конкретный вопрос, который препятствует урегулированию дела, может быть решен посредством арбитражного процесса. Это отличает процедуру, установленную в пункте 5, от других форм коммерческого арбитража или арбитража между государственной и частной сторонами, когда юрисдикция арбитражной коллегии распространяется на решение целого дела.

65. Следует признать, однако, что в некоторых государствах тот вид арбитражного процесса, который предусмотрен в данном пункте, может оказаться незаконным либо может быть сочтен необоснованным с точки зрения национального законодательства, политики или по соображениям административного характера. Например, могут присутствовать конституционные барьеры, не позволяющие арбитрам принимать решения по налоговым вопросам. Кроме того, некоторые страны могут не иметь возможности включить этот пункт в договоры с определенными государствами. По этим причинам данный пункт должен быть включен в Конвенцию только тогда, когда каждое государство придет к выводу, что процедура может быть эффективно осуществлена.

66. Кроме того, некоторые государства, возможно, пожелают включить пункт 5, но свести его применение к более ограниченному диапазону случаев. Например, доступ к арбитражу может быть ограничен делами, затрагивающими в основном вопросы фактологического характера. Представляется возможным также предусмотреть постоянную доступность арбитража для вопросов, возникающих в некоторых классах дел, например в значительной мере

основанных на конкретных фактах, таких как связанные с трансфертным ценообразованием и вопросом наличия постоянного представительства, расширяя при этом в индивидуальных случаях арбитраж на другие вопросы.

67. Государства, которые являются членами Европейского союза, должны координировать сферу применения пункта 5 со своими обязательствами по Европейской конвенции об арбитраже.

68. [Пункт 5 допускает] арбитражное разбирательство нерешенных вопросов по всем делам, рассматриваемым в рамках процедуры взаимного согласования, которые были представлены в соответствии с пунктом 1, на основании того, что действия одного или обоих Договаривающихся государств привели к налогообложению того или иного лица, не соответствующему положениям настоящей Конвенции. Если процедура взаимного согласования недоступна, например, из-за наличия серьезных нарушений, предусматривающих значительные штрафы (см. пункт 26), то очевидно, что пункт 5 не применяется.

69. Если два Договаривающихся государства, которые не включили данный пункт в свою Конвенцию, желают использовать арбитражный процесс для общего применения или по конкретному делу, то у них по-прежнему остается возможность сделать это по взаимному согласованию. В таком случае компетентные органы могут заключить взаимное соглашение, аналогичное образцу формулировки, представленному в приложении, в которую они могли бы добавить следующий первый пункт:

1. Когда

- a) в соответствии с пунктом 1 Статьи 25 Конвенции лицо представило дело в компетентный орган одного Договаривающегося государства на том основании, что действия одного или обоих Договаривающихся государств привели к налогообложению данного лица, не соответствующему положениям настоящей Конвенции, и
- b) компетентные органы не могут прийти к соглашению по разрешению данного дела в соответствии с пунктом 2 статьи в течение [трех] лет с момента представления дела в компетентный орган другого Договаривающегося государства,

любые нерешенные вопросы, вытекающие из данного дела, должны быть представлены в арбитраж в соответствии со следующими пунктами, если [этого потребует любой из компетентных органов. Возбудившее дело лицо извещается о данном требовании].

Эти нерешенные вопросы тем не менее не должны передаваться в арбитраж в случае, если решение по этим вопросам уже вынесено судом или административным органом любого из государств. Если [компетентные органы не согласуют иное решение в течение шести месяцев после того, как это решение было доведено до них, или если] лицо, непосредственно затронутое данным делом, не одобрит результат взаимного согласования, обеспечивающий применение решения арбитража, компетентные органы настоящим соглашаются считать себя связанными данным арбитражным решением и разрешить данное дело в соответствии с пунктом 2 Статьи 25 на основании этого решения.

Настоящее соглашение далее может регулировать различные структурные и процедурные вопросы, обсуждаемые в приложении. Хотя компетентные органы вследствие этого обязаны следовать данной процедуре, такое соглашение может заключаться в рамках процедуры взаимного согласования и, следовательно, оно останется в силе только до тех пор, пока компетентные органы будут следовать своему соглашению соблюдать данную процедуру для разрешения тех дел, которые они были не в состоянии решить с помощью традиционной процедуры взаимного согласования.

70. Пункт 5 предусматривает, что [любой из компетентных органов] может потребовать, чтобы любые нерешенные вопросы, связанные с [каким-либо] делом, передавались в арбитраж, [и в этом случае лицо, представившее данное дело в компетентный орган одного Договаривающегося государства в соответствии с пунктом 1, следует уведомить о данном требовании. Обязательство об уведомлении лица, возбудившего дело, однако, не является условием для начала арбитражного процесса, и факт уведомления такого лица не может приостановить арбитражный процесс.]. Этот запрос может быть сделан в любое время по истечении срока в [три] года, который начинается с момента передачи дела компетентному органу другого Договаривающегося государства. Вследствие этого обращение в арбитраж не является автоматическим; [компетентные органы] могут предпочесть продолжать ожидание после окончания [трех]летнего периода (например, чтобы обеспечить [себе] больше времени для разрешения дела в соответствии с пунктом 2) или просто не заниматься этим делом. Государства могут без ограничений предусмотреть, что при определенных обстоятельствах требуется более длительный период времени до того момента, когда может быть подан такой запрос.

71. В соответствии с пунктом 2 Статьи 25 компетентные органы должны стремиться разрешить дело, возбужденное согласно пунк-

ту 1, с целью избежания налогообложения, не соответствующего Конвенции. Вследствие этого для целей пункта 5 дело не должно считаться разрешенным до тех пор, пока остается хотя бы один вопрос, по которому имеются разногласия между компетентными органами и который, по мнению одного из компетентных органов, указывает на наличие налогообложения, не соответствующего Конвенции. Вследствие этого один из компетентных органов не может в одностороннем порядке принять решение, что такое дело закрыто и что [другой компетентный орган] не может требовать арбитражного разбирательства нерешенных вопросов; аналогичным образом, два компетентных органа не могут принять решение, что дело разрешено [...], если еще остаются нерешенные вопросы, которые не позволяют им прийти к согласию о том, что имело место налогообложение, не соответствующее Конвенции. Если, однако, эти два компетентных органа придут к согласию о том, что налогообложение со стороны обоих государств соответствует Конвенции, что не существует никаких нерешенных вопросов и дело может считаться разрешенным даже в том случае, если может присутствовать двойное налогообложение, не охватываемое положениями Конвенции.

72. Арбитражный процесс доступен только по тем делам, когда то или иное лицо считает, что налогообложение, не соответствующее положениям Конвенции, фактически стало следствием действий одного или обоих Договаривающихся государств; арбитраж недоступен, однако, по делам, в рамках которых утверждается, что такое налогообложение в конечном итоге стало следствием таких действий, даже если последние упомянутые дела могут быть переданы в компетентные органы в соответствии с пунктом 1 статьи [...]. С этой целью налогообложение следует рассматривать как следствие действий одного или обоих Договаривающихся государств, например как только налог был уплачен, начислен или иным образом определен или даже в случаях, когда налогоплательщик официально уведомлен налоговым органом о намерении обложить налогом определенную часть его дохода.

73. В текущей формулировке пункт 5 предусматривает только арбитражное разбирательство нерешенных вопросов, возникающее в связи с просьбой, поданной согласно пункту 1 данной статьи. Государства, желающие расширить сферу применения этого пункта в сторону охвата дел, подлежащих разрешению путем взаимного согласования в соответствии с пунктом 3 статьи, могут без ограничений сделать это. В некоторых случаях необходимость разрешения дела с помощью процедуры взаимного согласования может возникнуть в связи с другими конкретными положениями договора, такими как подпункт 2 *d* Статьи 4. В соответствии с этим подпунктом компетентные органы в

определенных случаях обязаны урегулировать с помощью взаимного согласования вопрос о статусе лица, которое является резидентом обоих Договаривающихся государств. Как указано в пункте 20 Комментариев к Статье 4, такие дела должны разрешаться в соответствии с процедурой, установленной в Статье 25. Если компетентные органы не могут прийти к соглашению по таким делам и это приводит к налогообложению, не соответствующему Конвенции (согласно которой для целей Конвенции лицо должно быть резидентом только одного государства), дело такого налогоплательщика подпадает под пункт 1 Статьи 25 и, следовательно, применимым становится пункт 5.

74. В некоторых государствах компетентные органы могут иметь возможность отклоняться от решения суда по конкретному вопросу, возникшему в связи с делом, представленным в компетентные органы. Такие государства должны иметь возможность опустить второе предложение этого пункта.

75. Передача дела в компетентный орган другого государства, что является началом [трех]летнего периода, указанного в данном пункте, может быть проведена лицом, которое представило дело в компетентный орган первого государства в соответствии с пунктом 1 Статьи 25 (например, передав дело в компетентный орган другого государства в то же или в более позднее время), или компетентным органом первого государства, которое может обратиться к компетентному органу другого государства в соответствии с пунктом 2, если сам такой орган не может прийти к удовлетворительному решению данного дела. В целях определения начала [трех]летнего периода, данное дело будет считаться переданным в компетентный орган другого государства, если такому компетентному органу была представлена достаточная информация для того, что принять решение о предполагаемой обоснованности возражения, лежащего в основе этого дела. Взаимное согласование, определяющее режим применения пункта 5 (см. приложение), должно указывать на то, какой вид информации обычно бывает достаточным для этой цели.

76. В этом пункте также рассматриваются взаимоотношения между арбитражным процессом и правами на внутренние средства правовой защиты. Для обеспечения юридической силы арбитражного процесса и во избежание риска противоречащих друг другу решений [...] арбитражный процесс [не должен разрешаться], если [соответствующие] вопросы [...] уже были решены путем внутреннего судебного процесса в любом из государств (это означает, что любой суд или административный трибунал одного из Договаривающихся государств уже вынес решение, регулирующее эти вопросы и применимое в отношении данного лица). Это согласуется с подходом,

принятым в большинстве стран в отношении процедуры взаимного согласования, в соответствии с которым:

- a) лицо не может одновременно требовать проведения процедуры взаимного согласования и использовать внутренние средства правовой защиты. Если внутренние средства правовой защиты по-прежнему доступны, компетентные органы обычно либо требуют, чтобы налогоплательщик согласился на приостановку использования этих средств, или, если налогоплательщик на это не согласен, отсрочивают проведение процедуры взаимного согласования, пока эти средства не будут исчерпаны;
- b) если в первую очередь используется процедура взаимного согласования и взаимное согласование достигнуто, налогоплательщику и другим лицам, непосредственно затронутым данным делом, предоставляется возможность отказаться от согласования и использовать ранее приостановленные внутренние средства правовой защиты; и, наоборот, если эти лица предпочитают применять результат согласования, они должны будут отказаться от осуществления внутренних средств правовой защиты в отношении вопросов, охватываемых договором;
- c) если в первую очередь используются внутренние средства правовой защиты и они оказываются исчерпанными в одном из государств, лицо может использовать только процедуру взаимного согласования в целях получения освобождения от двойного налогообложения в другом государстве. Действительно, по факту вынесения судебного решения по какому-либо конкретному делу большинство стран считают, что это решение нельзя отменять посредством процедуры взаимного согласования, и вследствие этого ограничивают последующее применение процедуры взаимного согласования для получения налогового освобождения в другом государстве.

Такие же общие принципы следует применять в случае процедуры взаимного согласования, которое включает один или несколько вопросов, переданных на рассмотрение арбитража. Может быть полезным передать вопрос в арбитраж, если заранее известно, что одна из стран ограничена в мерах реагирования на арбитражное решение. Однако это не произойдет в том случае, если страна имеет возможность с помощью процедуры взаимного согласования отклониться от решения суда (см. пункт 74), и в таком случае пункт 5 может быть скорректирован соответствующим образом.

77. Второй вопрос касается взаимосвязи между существующими внутренними средствами правовой защиты и арбитражем, когда налогоплательщик не использовал (или не исчерпал) эти средства правовой защиты. В таком случае подходом, в наибольшей степени согласующимся с базовой структурой процедуры взаимного согласования, будет применение тех же общих принципов при использовании арбитража. Следовательно, использование средств правовой защиты должно приостанавливаться вплоть до завершения процедуры взаимного согласования с применением арбитражного разбирательства по тем вопросам, которые компетентные органы не в состоянии решить, и тогда предварительное взаимное согласование будет достигнуто на основе этого арбитражного решения. Как и в других делах с использованием процедуры взаимного согласования, результат такого согласования будет затем представлен налогоплательщику, который должен будет выбрать, принять ли ему результат согласования, что потребует отказа от любых оставшихся внутренних средств правовой защиты, или отказаться от результата согласования для дальнейшего использования этих средств правовой защиты.

78. Этот подход согласуется с характером арбитражного процесса, изложенным в пункте 5. Целью этого процесса является предоставление компетентным органам возможности прийти к заключению о нерешенных проблемах, которые препятствуют достижению соглашения. Когда такое соглашение достигается с помощью арбитража, существенная часть взаимного согласования остается прежней.

79. В некоторых случаях такой подход будет означать, что сторонам придется тратить время и средства на арбитражный процесс, который приведет к взаимному согласованию, которое не будет принято налогоплательщиком. На практике, однако, как показывает опыт, очень редко встречаются случаи, когда налогоплательщик отказывается от взаимного согласования, чтобы прибегнуть к внутренним средствам правовой защиты. Кроме того, в этих редких случаях можно ожидать, что национальные суды или административные трибуналы примут к сведению тот факт, что налогоплательщику было предложено административное решение по его делу, которое было бы обязательным для обоих государств.

80. В некоторых государствах нерешенные вопросы между компетентными органами могут быть переданы в арбитраж только в том случае, если внутренние средства правовой защиты более не доступны. В целях применения арбитражного подхода эти государства могут рассмотреть альтернативный подход, который требует от лица отказаться от права использования внутренних средств правовой защиты до того момента, когда может состояться арбит-

раж. Этого можно добиться путем замены второго предложения пункта следующим: «эти нерешенные вопросы не могут, однако, передаваться в арбитраж, если любое непосредственно затронутое дело лицо по-прежнему имеет право, в соответствии с внутренним законодательством любого из государств, передать эти вопросы на решение судов или административных трибуналов этого государства или если решение по этим вопросам уже вынесено таким судом или административным трибуналом». Во избежание ситуации, когда налогоплательщик будет обязан отказаться от внутренних средств правовой защиты без каких-либо гарантий относительно результата дела, важно также изменить пункт таким образом, чтобы включить в него механизм, который гарантировал бы, например, освобождение от двойного налогообложения. Кроме того, поскольку налогоплательщик в этом случае будет вынужден отказаться от права быть заслушанным в национальных судах, этот пункт должен быть изменен таким образом, чтобы обеспечить предоставление налогоплательщику достаточных правовых гарантий того, что его участие в арбитражном процессе будет соответствовать требованиям, которые могут существовать во внутреннем законодательстве, и что такой отказ будет признаваться в рамках действующей правовой системы (например, в некоторых странах такой отказ может не иметь юридической силы, если лицу не гарантируется право дать устные показания в ходе арбитражного процесса).

81. Пункт 5 предусматривает, что [если оба компетентных органа не согласятся на иное решение в течение шести месяцев после того, как решение было доведено до них, или] если непосредственно затронутое данным делом лицо не одобрит результат взаимного согласования, который вводит в действие арбитражное решение, это решение является обязательным для обоих государств. Таким образом, налогообложение любого лица, непосредственно затронутого данным делом, должно соответствовать решению, которое принято по вопросам, переданным в арбитраж, при этом решения, принятые в ходе арбитражного процесса, будут отражены во взаимном согласовании, которое будет представлено этим лицам.

82. Как отмечается в пункте 76 *b*, выше, если взаимное согласование достигнуто до момента, когда исчерпаны внутренние средства правовой защиты, компетентные органы обычно требуют в качестве условия для применения такого соглашения, чтобы затронутые лица отказались от использования по-прежнему доступных для них внутренних средств правовой защиты в отношении вопросов, охватываемых соглашением. Без такого отказа последующее решение суда может фактически помешать компетентным органам применить соглашение. Таким образом, для целей пункта 5, если лицо,

которому представлен результат взаимного согласования, который вводит в действие арбитражное решение, не согласится отказаться от использования внутренних средств правовой защиты, такое лицо должно считаться не принявшим такое соглашение.

83. Арбитражное решение является обязательным только в отношении конкретных вопросов, переданных на рассмотрение арбитража. Хотя ничто не помешает компетентным органам урегулировать другие подобные дела (включая дела с участием тех же лиц, но в отношении других налогооблагаемых периодов) на основе данного решения, они не обязаны это делать, и, следовательно, каждое государство имеет право принять другой подход для решения этих других дел.

Пункт 5 позволяет компетентным органам согласовывать решение, которое отличается от решения, принятого в арбитражном порядке, при условии, что они сделают это в течение шести месяцев после того, как до них было доведено арбитражное решение. Следовательно, арбитражное решение не носит обязательной силы, если оба компетентных органа считают, что это решение не является подходящим, и если они в состоянии согласовать другое решение в течение установленного периода. Последующее взаимное согласование, отличающееся от арбитражного решения, не допускается в соответствии с пунктом 5 Статьи 25 Типовой конвенции ОЭСР, но допускается в соответствии со Статьей 12 Конвенции ЕС об арбитраже.

85. Последнее предложение данного пункта оставляет способ применения арбитражного процесса для урегулирования посредством взаимного согласования. Некоторые аспекты могут также быть оговорены в тексте самой статьи, в протоколе или путем обмена дипломатическими нотами. Какую бы форму не имело такое соглашение, оно должно содержать структурные и процедурные правила, которым необходимо следовать в процессе применения данного пункта, принимая во внимание содержащееся в нем требование о том, что арбитражное решение будет иметь обязательную силу для обоих государств. В идеале, это соглашение должно разрабатываться одновременно с Конвенцией таким образом, чтобы оно было подписано и начало применяться сразу после вступления в силу данного пункта. Кроме того, поскольку соглашение должно содержать детальное описание процедуры, которой необходимо следовать для передачи нерешенных вопросов на рассмотрение арбитража, важно предать это соглашение гласности. Образец формы такого соглашения приводится в приложении вместе с комментариями по изложенным в нем процедурным правилам.

19. В любое время после запроса арбитражного разбирательства в соответствии с пунктом 5 и до того момента, когда арбитры сообщат ком-

петентным органам свое решение, компетентные органы могут договориться о разрешении тех оставшихся нерешенными вопросов, которые привели к арбитражу. В этом случае дело должно рассматриваться как решенное в рамках процедуры взаимного согласования, при этом арбитражное решение не предусмотрено. Тем не менее компетентным органам не разрешается прекращать арбитражный процесс, не разрешив дело. В противном случае ставится под угрозу правовая определенность арбитражного процесса (например, лицо, возбудившее дело в соответствии с пунктом 1, могло бы отказаться от обращения в суд вследствие того, что это дело было передано на рассмотрение арбитража).

С. ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ ПРОЦЕССУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ, СВЯЗАННЫЕ
С ПРОЦЕДУРОЙ ВЗАИМНОГО СОГЛАСОВАНИЯ

20. Последнее предложение пункта 4 Статьи 25 (вариантов А и В) позволяет компетентным органам разрабатывать двусторонние процедуры для проведения процедуры взаимного согласования. В следующих пунктах рассматриваются различные процедурные аспекты процедуры взаимного согласования, включая предложения касательно процедур, которые могут быть приняты компетентными органами. Эти предложения не являются исчерпывающими, и их необходимо адаптировать и дополнить на основе опыта и особенностей каждой страны.

а) Аспекты процедуры взаимного согласования, требующие урегулирования

21. В целом процессуальные механизмы достижения взаимного согласования должны быть пригодны для решения многих различных проблем, которые, как ожидается, должны быть рассмотрены компетентными органами, а также соответствовать административным возможностям и ресурсам этих органов. Такие механизмы не должны быть жестко структурированы, а, напротив, должны быть достаточно гибкими, чтобы способствовать проведению консультаций и достижению согласования, 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?

- 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 в качестве условия для проведения предлагаемой процедуры взаимного согласования, которое должно быть достигнуто компетентными органами?
- Каким образом, если это вообще возможно, может налогоплательщик участвовать в рассмотрении его дела компетентным органом и каковы требования в отношении предоставления информации налогоплательщиком?

в) Необходимое сотрудничество со стороны подающего запрос лица

22. Успешное завершение процедуры взаимного согласования в значительной степени зависит от полного сотрудничества со стороны подающего запрос лица. Это лицо должно, в частности, оказать помощь компетентным органам в установлении фактов, на которых основано дело. С этой целью данное лицо должно обеспечить полное и точное раскрытие информации касательно всех относящихся к делу фактов и подтверждающих их доказательств, которые известны данному лицу. В частности, в тех случаях, когда операции осуществлялись в другом Договариваемом государстве, подающее запрос лицо должно представить соответствующие документы, оговаривающие условия этих операций, и дать полную информацию о фактах и обстоятельствах этих операций.

23. Компетентный орган может, в частности, потребовать от подающего запрос лица предоставить в кратчайшие сроки следующие документы:

- описание общих обстоятельств дела, которые должны включать описание предпринимательской деятельности соответствующих лиц, а также описание контрактов и договоренностей, которые обеспечивают общий фон данного дела, таких как акционерное соглашение, соглашение о партнерстве, лицензионное соглашение или соглашение по проекту;
- подробную информацию о ситуации, которая предположительно привела или приведет к налогообложению, не соответствующему положениям Конвенции, включая, например, подробности сделок или событий (например, оплата или поставка товаров или услуг), которые были определенным образом охарактеризованы налоговой

администрацией другого Договаривающегося государства, в сопровождении всех соответствующих документов, и в частности документов, которые были представлены в налоговую администрацию другого Договаривающегося государства;

- оспариваемые суммы доходов и налогов (или их оценка);
- соответствующая финансовая отчетность лица (лиц), участвующего в рассматриваемых операциях или видах деятельности на вопрос;
- описание соответствующих налоговых лет или периодов, затрагиваемых данным делом (в каждом государстве, где они отличаются друг от друга);
- описание процессуального статуса дела в другом Договаривающемся государстве, например сделан ли отчет о налоговой проверке, получена ли налоговая оценка, подавалась ли апелляция или возбуждалось ли судебное разбирательство; и
- ссылки на соответствующие положения действующего налогового соглашения и анализ, подтверждающий претензию о том, имеет ли место или будет ли иметь место налогообложение, не соответствующее этим положениям (если имеется, необходимо также представить правовую экспертизу налоговых органов другого Договаривающегося государства).

24. Могут возникнуть дополнительные сложности в получении некоторых из приведенных выше данных, если соответствующие операции затрагивают третьих лиц, не являющихся ассоциированными предприятиями подающего запрос лица. Кроме того, определенная информация может быть недоступна на момент подачи запроса. Тем не менее представленной на начальном этапе информации должно быть достаточно для того, чтобы позволить компетентному органу, в который направлено дело, определить, являются ли возражения оправданными. В любом случае у компетентного органа не будет возможности инициировать процедуру взаимного согласования, если подающее запрос лицо предоставляет недостаточную или неадекватную информацию.

25. Процедура взаимного согласования в соответствии с пунктом 1 Статьи 25 доступна только в тех случаях, когда то или иное лицо считает, что действия одного или обоих государств ведут в настоящем или будущем к налогообложению, не соответствующему положениям Конвенции. Могут иметь место случаи, когда двойное налогообложение возникает вследствие несоблюдения налогоплательщиком процессуальных норм (например, истечение предельных сроков) без какого-либо налогообложения, противоречащего положениям Конвенции; в таких случаях процедура взаимного согласования неприменима.

с) Информация о корректировках

26. 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 завершенных налоговой администрацией одной страны, соответствующих предприятий и общего характера корректировок.

27. 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 корпорация-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.

28. 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 подобных 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.

д) Обращение за консультацией компетентного органа на стадии предложения или внесения окончательной корректировки

29. Пункт 1 данной статьи включает общие правила, касающиеся представления дела со стороны налогоплательщика. Компетентный орган, в

который дело направляется на законных основаниях, должен сначала изучить вопрос о том, сможет ли он сам прийти к удовлетворительному решению. Если он не в состоянии сделать это, он должен определить, на какой стадии он будет консультироваться с компетентным органом другого государства.

30. Многие компетентные органы, по крайней мере на первых порах, предпочитают, чтобы процесс не начинался на стадии предложения корректировки или даже на стадии окончательной корректировки. Предложение корректировки может ничем не закончиться на практике, и даже внесение окончательной 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. Вследствие этого многие компетентные органы могут решить, что процесс консультаций не следует инициировать до тех пор, пока на какой-либо стадии не произойдет коррелятивная корректировка (или иное последствие для налогообложения во второй стране).

31. 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 в том плане, что в первой стране не было бы исходно зафиксированной 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.

32. 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. Кроме того, налогоплательщики должны быть проинформированы о том, в какой форме должен быть представлен запрос, хотя, вероятно, подойдет простая форма.

e) *Коррелятивные корректировки*

i) *Основное правило*

33. Признается, что эффективный договор, включающий положение о коррелятивной корректировке, основанный на пункте 2 Статьи 9, 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 в соответствии с требованиями последнего предложения пункта 2 Статьи 25, придется не учитывать такие положения, как срок давности и окончательный характер определения налога. Если какая-либо конкретная страна не может из-за действия положений договора не учитывать такие нормы внутреннего законодательства, это должно быть предусмотрено в договоре, хотя хотелось бы надеяться, что для обеспечения действия договора во внутреннее законодательство могут быть внесены поправки во избежание необходимости в таком исключительном положении.

ii) Порядок рассмотрения компетентным органом

34. Пункт 2 Статьи 9 не устанавливает метод коррелятивной корректировки, поскольку это зависит от характера первоначальной корректировки и ее последствий для налога, подлежащего уплате с дохода родственного предприятия. Таким образом, метод коррелятивной корректировки является одним из аспектов материально-правового регулирования первоначальной корректировки. При наличии требования о коррелятивной корректировке, установленного Статьей 9, для этой стадии должна быть предусмотрена процедура взаимного согласования. Следовательно, если налоговые органы Договаривающегося государства, от которого требуется проведение коррелятивной корректировки, не произведут сами такую коррелятивную корректировку, налогоплательщикам должно быть предоставлено право инициировать процедуру взаимного согласования. Когда налогоплательщик обращается в компетентный орган одного Договаривающегося государства, этот орган должен быть в состоянии вынести решение по данному вопросу, не прибегая к консультациям с компетентным органом другого Договаривающегося государства, как предусмотрено в первой части пункта 2 Статьи 25. Например, этот компетентный орган может быть в состоянии решить вопрос, имеющий потенциальные международные последствия, который возникает в результате корректировки, предложенной административным подразделением государства, даже если такой компетентный орган представляет национальное правительство этого государства. Разумеется, договор затрагивает этот аспект внутреннего законодательства.

35. В качестве минимально 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. Пред-

полагается, что компетентные органы поставят в качестве условия для возбуждения налогоплательщиком этой 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 взаимного согласования, был проинформирован о решении этого компетентного органа.

36. Компетентным органам предстоит решить, как будут происходить их консультации после начала осуществления этой части 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.

37. Существуют различные варианты, такие как неформальные консультации с помощью средств телекоммуникации или при личных встречах; совещания технического персонала или ревизоров двух стран, выводы, достигнутые в ходе таких совещаний, 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 различаться по сложности. Тем не менее компетентные органы должны выработать рабочие принципы, которые способствовали бы своевременному рассмотрению дел, и не допускать необоснованных задержек.

38. Как отмечается в пунктах 25 и 42 Комментария ОЭСР, которые цитируются в пункте 9, выше, важным минимально 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 положения 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 таким альтернативным процедурам. Однако даже при наличии этого пункта некоторые страны могут посчитать, что их внутреннее законодательство требует более однозначной формулировки, что позволит сделать решение компетентного органа обязательным к исполнению, особенно с учетом действующей практики в рамках договоров не придавать решению, принятому в рамках такой процедуры, обязательной силы. 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 налагать обязательства на налогоплательщиков, а могут и не иметь возможности сделать это в соответствии с внутренним законодательством. Представляется, что в этом вопросе было бы полезно опираться на опыт.

39. 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 приложить усилия, чтобы найти решение для устранения экономического двойного налогообложения. Но должны ли консультации завершиться достижением согласования? Предполагается, что в целом отсутствие согласования поставит связанные юридические лица 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 согласования 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 компетентные органы в процессе консультаций руководствоваться необходимостью «договориться о согласовании»?

40. На практике этот вопрос не встает так остро, как может показаться. Опыт большинства компетентных органов 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, что процедура консультаций компетентных органов должна исходить из необходимости «договориться о согласовании», 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.

41. Признается, что в некоторых странах процессу достижения соглашения 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 за 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 согласовании», поскольку помощь со стороны, обеспечивая новый взгляд на проблему, может способствовать разрешению тупиковой ситуации.

f) Публикация процедурных правил и решений компетентных органов

42. Компетентные органы должны публиковать правила, которые они приняли в отношении проведения процедуры консультаций. Описание этих правил должно быть как можно более полным и, как минимум, содержать необходимые процессуальные аспекты, о которых говорилось выше.

43. 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.

g) Порядок выполнения корректировок

44. 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 корпорации 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.

h) Односторонние процедуры

45. 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 процедура 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.

46. Односторонние правила, касающиеся работы компетентного органа, не требуют согласия со стороны другого компетентного органа.

на, 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.

Д. ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ МЕЖДУ ПРОЦЕДУРОЙ ВЗАИМНОГО СОГЛАСОВАНИЯ И МЕХАНИЗМОМ РАЗРЕШЕНИЯ СПОРОВ ГАТС

47. В некоторых редких случаях спор между странами по вопросам применения правила национального режима Статьи XVII Генерального соглашения по торговле услугами (ГАТС) в отношении налогов, охватываемых налоговым договором, может привести к тому, что для решения какого-либо вопроса могут оказаться применимыми и процедура взаимного согласования, и механизм урегулирования споров ГАТС. Эта проблема, а также решение, принятое в рамках ГАТС в отношении налоговых договоров, действовавших на момент его вступления в силу, и возможное решение в отношении последующих налоговых договоров обсуждаются в следующей части Комментария к Статье 25 Типовой конвенции ОЭСР, которые страны могут принять во внимание при ведении переговоров по налоговому договору:

88. Применение Генерального соглашения о торговле услугами (ГАТС), которое вступило в силу 1 января 1995 года и которое подписали все страны-члены, поднимает особые вопросы в отношении процедуры взаимного согласования.

89. Пункт 3 Статьи XXII ГАТС предусматривает, что разногласие относительно применения Статьи XVII Соглашения, предусматривающей правило национального 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.

90. В связи с данным пунктом возникают две конкретные проблемы, связанные с налоговыми договорами.

91. Во-первых, примечание к этому пункту предусматривает разный режим налоговых конвенций, заключенных до и после вступления в силу ГАТС, и это зачастую можно считать неправильным, в частности если конвенция, действующая на момент вступления в силу ГАТС, впоследствии пересматривается, или если после этого момента заключается протокол в отношении действовавшей на тот момент конвенции.

92. Во-вторых, выражение «подпадает под действие» само по себе неоднозначно, на что указывает включение в пункт 3 Статьи XXII ГАТС 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 утверждать⁵⁰, 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.

93. Договаривающиеся государства могут пожелать устранить эти проблемы, распространив в двустороннем порядке применение примечания к пункту 3 Статьи XXII ГАТС к конвенциям, заключенным после вступления в силу ГАТС. Такое двустороннее распространение, которое дополнило бы, никоим образом не нарушив, обязательства Договаривающихся государств в рамках ГАТС, можно было бы включить в Конвенцию, добавив следующее положение:

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 про-

⁵⁰ 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 ГАТС применяется только к спорам, возникшим на добросовестной основе.

цедурой, на которую согласились оба Договаривающихся государства.

94. 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.

ПРИЛОЖЕНИЕ К КОММЕНТАРИЮ К ПУНКТУ 5 СТАТЬИ 25 (ВАРИАНТ В)

Типовое соглашение о взаимном согласовании по арбитражу

1. Комитет считает, что приводимые ниже пункты приложения к комментарию к пункту 5 Статьи 25 Типовой конвенции ОЭСР актуальны для применения пункта 5 варианта В этой статьи. Дополнительные замечания, обозначенные квадратными скобками, которые не являются частью Комментария к Типовой конвенции ОЭСР, вставлены для того, чтобы отразить различия между двумя вариантами этого пункта, а также различия, введенные в самом типовом соглашении о взаимном согласовании, которые в первую очередь сводятся к следующим:

- Приводимое ниже типовое соглашение о взаимном согласовании предусматривает, что, если компетентные органы по какому-либо конкретному делу не достигнут соглашения о том, что независимое решение будет вынесено арбитражным органом, вступает в силу подход так называемого «последнего лучшего предложения» или «окончательного предложения» (который часто называется «бейсбольным арбитражем»). Такой упрощенный арбитражный процесс является менее дорогостоящим. Выбор между позициями компетентных органов по каждому из подлежащих решению вопросов будет быстрее, нежели подготовка и вынесение независимого заключения по каждому из этих вопросов; кроме того, такой выбор может требовать только одного независимого арбитра даже при наличии основного правила присутствия трех арбитров.
- Типовое соглашение о взаимном согласовании предусматривает также, что дело не будет передано в арбитраж, если в нем фигурирует не до конца определенная сумма налогов (которая должна быть определена компетентными органами). Такие случаи передаются в

арбитраж только в том случае, если оба компетентных органа согласятся о целесообразности такого шага (например, в целях решения принципиального вопроса). Очевидно, однако, что налогоплательщики ожидают от компетентных органов прямого разрешения дел, связанных с небольшими суммами налогов и не содержащих вопросов принципиального характера.

- Для того чтобы гарантировать свой нейтралитет, типовое соглашение предусматривает требование к назначенным арбитрам написать заявление, в котором они декларируют, что, насколько им известно, не существует никаких обстоятельств, которые могли бы вызвать обоснованные сомнения в отношении их независимости и беспристрастности, и что они незамедлительно сообщат в письменном виде обоим компетентным органам о любых таких обстоятельствах, возникающих в ходе арбитражного процесса.
- Типовое соглашение о взаимном согласовании содержит некоторые правила для определения вознаграждения арбитров.

2. В пунктах ОЭСР, включенных в приложение к Комментарию к Статье 25, пункт 5 имеет следующую формулировку:

1. Ниже приведен пример типовой формы соглашения, которое компетентные органы могут использовать в качестве основы для взаимного согласования в целях проведения арбитражного процесса, предусмотренного в пункте 5 [вариант В данной статьи]. В пунктах 2–43, ниже, рассматриваются различные положения такого соглашения, а в некоторых случаях указываются выдвинутые альтернативные варианты. Компетентные органы, конечно, могут беспрепятственно изменять, добавлять или удалять любые положения данного типового соглашения при заключении двустороннего соглашения.

*Типовое соглашение о взаимном согласовании
по применению пункта 5 Статьи 25*

Компетентные органы [государства А] и [государства В] заключили следующее соглашение о взаимном согласовании способа применения арбитражного процесса, предусмотренного в пункте 5 Статьи 25 [название Конвенции], которая вступила в силу [дата вступления в силу]. Компетентные органы могут изменять или дополнять настоящее соглашение путем взаимного обмена нотами.

1. *Просьба о представлении дела в арбитраж*

Просьба на передачу в арбитраж нерешенных вопросов, возникших в связи с делом, требующим взаимного согласования, в соответствии с пунктом 5 Статьи 25 Конвенции (Просьба об арбитраже) должен подаваться в письменной форме и направляться [одним компетентным органом другому компетентному органу и лицу, представившему данное дело в компетентный орган Договаривающегося государства в соответствии с пунктом 1 Статьи 25]. Данная просьба должна содержать достаточную информацию для идентификации данного дела. Просьба должна также сопровождаться письменным заявлением от каждого из лиц, которые либо [возбудили данное дело], либо напрямую затронуты данным делом, о том, что никакого решения по тем же вопросам не вынесено судом или административным трибуналом этих государств [...].

[Просьба об арбитраже не может быть направлена компетентным органом в случае, если сумма налогов, рассматриваемых в рамках дела, требующего процедуры взаимного согласования, составляет менее [сумма определяется в двустороннем порядке], если оба компетентных органа не сочтут это целесообразным (например, для решения принципиального вопроса).]

2. *Срок для представления дела в арбитраж*

Просьба об арбитраже может быть подана только по истечении [трех] лет с даты, когда дело, представленное в компетентный орган одного Договаривающегося государства в соответствии с пунктом 1 Статьи 25, было также представлено в компетентный орган другого государства. Для этой цели дело считается представленным в компетентный орган другого государства только в том случае, если представлена следующая информация: [необходимую информацию и документы следует указать в соглашении].

3. *Акт о полномочиях арбитров*

В течение трех месяцев после получения просьбы об арбитраже [другим компетентным органом] компетентные органы должны согласовать вопросы, которые будут разрешаться посредством арбитража, и сообщить о них в письменной форме лицу, которое [возбудило данное дело]. Это будет представлять собой «Акт о полномочиях арбитров» по делу. Независимо от нижеследующих пунктов настоящего соглашения компетентные органы могут также в Акте о полномочиях арбитров указать процессуальные нормы, являющиеся дополнительными к нормам или отличаю-

щиеся от норм, которые включены в эти пункты, и регулировать такие прочие вопросы, которые будут признаны необходимыми.

4. *Отсутствие предоставления Акта о полномочиях арбитров*

Если в течение срока, указанного в пункте 3, выше, [Акт о полномочиях арбитров не согласован компетентными органами и не направлен лицу, возбудившему данное дело], каждый компетентный орган может^a в течение одного месяца после окончания этого срока направить другому органу в письменной форме список вопросов, которые будут решаться в арбитражном порядке. Все направленные таким образом списки в течение этого срока представляют собой предварительный Акт о полномочиях арбитров. В течение одного месяца после назначения всех арбитров, как предусмотрено в пункте 5, ниже, арбитры должны направить в компетентные органы и лицу, которое [возбудило данное дело], пересмотренный вариант предварительного Акта о полномочиях арбитров на основе направленных таким образом указанных списков. В течение одного месяца после получения указанного пересмотренного варианта обоими компетентными органами они будут иметь возможность согласовать различные пункты Акта о полномочиях арбитров и направить его в письменном виде арбитрам и лицу, которое [возбудило данное дело]. Если они делают это в течение указанного срока, тогда этот другой Акт о полномочиях арбитров будет составлять Акт о полномочиях арбитров по данному делу. Если никакой другой Акт о полномочиях арбитров не будет согласован между компетентными органами и направлен в письменном виде в течение этого срока, тогда пересмотренный вариант предварительного Акта о полномочиях арбитров, подготовленный арбитрами, будет составлять Акт о полномочиях арбитров по данному делу.

5. *Выбор арбитров*

В течение трех месяцев после получения Акта о полномочиях арбитров лицом, которое [возбудило данное дело], или, если применяется пункт 4, в течение четырех месяцев после получения

^a Некоторые члены Комитета экспертов Организации Объединенных Наций считают, однако, что в такой ситуации лицу, представившему дело, также должно быть разрешено подать список вопросов, которые будут решаться в арбитражном порядке. После представления просьбы об арбитраже такое лицо рассчитывает на арбитражную процедуру и должно иметь право восполнить то, что не сделали компетентные органы.

просьбы об арбитраже [другим] компетентным органом каждый компетентный орган назначает по одному арбитру. В течение двух месяцев после последнего назначения арбитры, назначенные таким способом, назначают третьего арбитра, который выполняет функцию председателя. Если никакое назначение не произведено в течение оговоренного срока, еще не назначенный(е) арбитр(ы) назначает(ю)тся [Председателем Комитета экспертов Организации Объединенных Наций по международному сотрудничеству в налоговых вопросах или, если Председатель является гражданином или резидентом одного из двух участвующих в деле государств, членом данного Комитета с максимальным стажем, который не является гражданином или резидентом этих государств. Такое назначение должно быть сделано] в течение [одного месяца] после получения соответствующей просьбы [от любого из компетентных органов]^b. Аналогичная процедура применяется с необходимыми изменениями, если по какой-либо причине возникает необходимость заменить арбитра после начала арбитражного процесса. Если Актом о полномочиях арбитров не предусмотрено иное, вознаграждение всех арбитров... [определяется следующим образом в рамках упрощенного арбитражного процесса:

- гонорары арбитров устанавливаются в виде ежедневной фиксированной суммы [сумма определяется в двустороннем порядке] и подлежат изменению компетентными органами;
- по одному делу каждый арбитр получает вознаграждение не более чем за три дня подготовки, за два дня заседаний (в том числе с помощью видеоконференции) и за дни переездов, необходимые для участия в заседаниях; если, однако, арбитры сочтут, что им требуется дополнительное время для надлежащего рассмотрения дела, арбитры могут получить компенсацию за дополнительное время;
- кроме того, арбитры имеют право на возмещение обоснованных расходов с предварительной санкции со стороны компетентных органов].

^b Некоторые члены Комитета экспертов Организации Объединенных Наций считают, однако, что в такой ситуации лицу, представившему дело, также должно быть разрешено просить назначенного председателя или члена указанного Комитета назначить арбитров, которые еще не назначены. После представления просьбы об арбитраже такое лицо рассчитывает на арбитражную процедуру и должно иметь право восполнить то, что не сделали компетентные органы.

6. Упрощенный арбитражный процесс

[Если компетентные органы не оговорят иное в Акте о полномочиях арбитров,] к каждому конкретному делу применяются следующие правила [...]:

- [a)] В течение двух месяцев с момента назначения [арбитров или, если применяется пункт 4, в течение двух месяцев после окончания срока, в течение которого компетентные органы могут согласовать и направить другой Акт о полномочиях арбитров], каждый компетентный орган представляет в письменной форме [арбитрам] свои собственные ответы на вопросы, содержащиеся в Акте о полномочиях арбитров.
- [b)] В течение [трех] месяцев с момента получения последнего из ответов от компетентных органов [арбитры] принимают решение по каждому вопросу, включенному в Акт о полномочиях арбитров, в соответствии с одним из двух ответов, полученных от компетентных органов по данному вопросу, и уведомляют компетентные органы о своем выборе с кратким разъяснением причин такого выбора. Такое решение применяется в соответствии с пунктом 19 [ниже].

7. Соответствие арбитров критериям и их назначение

В качестве арбитра может быть назначено любое лицо, включая должностное лицо правительства Договаривающегося государства, если это лицо не было вовлечено в предыдущие этапы дела, результатом которого является арбитражный процесс. [До своего назначения арбитр представляет письменное заявление, в котором он заявляет, что, насколько ему известно, не существует никаких обстоятельств, которые могут вызвать обоснованные сомнения относительно его беспристрастности или независимости, и что он незамедлительно сообщит в письменном виде компетентным органам о любых таких обстоятельствах, возникающих в ходе арбитражного процесса.] Арбитр считается назначенным, когда письмо, подтверждающее такое назначение, подписано как лицом или лицами, которые имеют полномочия назначить арбитра, так и самим арбитром.

8. Разглашение и конфиденциальность информации

Исключительно в целях применения положений статей 25 и 26, а также норм внутреннего законодательства Договаривающихся

государств в части разглашения и конфиденциальности информации, относящейся к приведенному к арбитражу делу, каждый арбитр назначается в качестве уполномоченного представителя компетентного органа, назначившего этого арбитра, или, если данный арбитр не был назначен только одним компетентным органом, представителем компетентного органа Договаривающегося государства, в котором было первоначально возбуждено дело, приведшее к арбитражу. Для целей настоящего соглашения, если приведенное к арбитражу дело было первоначально представлено одновременно в оба компетентных органа, «компетентный орган Договаривающегося государства, в который было первоначально представлено дело, приведшее к арбитражу», означает компетентный орган, указанный в пункте 1 Статьи 25.

9. Несвоевременное представление информации

Независимо от [пункта 5], если оба компетентных органа сочтут, что отсутствие решения того или иного вопроса в течение [трех] летнего срока, предусмотренного в пункте 5 Статьи 25, в основном связано с неспособностью напрямую затронутого данным делом лица своевременно предоставлять соответствующую информацию, компетентные органы могут отложить назначение арбитра на срок, соответствующий задержке в предоставлении такой информации.

10. Процессуальные и доказательственные правила

В соответствии с настоящим соглашением и Актом о полномочиях арбитров арбитры принимают такие процессуальные и доказательственные правила, которые они считают необходимыми для ответов на вопросы, изложенные в Акте о полномочиях арбитров. Они будут иметь доступ ко всей информации, необходимой для принятия решений по вопросам, представленным в арбитраж, включая конфиденциальную информацию. Если компетентные органы не договорятся об ином, любая информация, которая не имела в распоряжении компетентных органов до [подачи одним] из них запроса на арбитраж, не принимается во внимание при принятии решения.

11. Подход, основанный на независимом мнении

Если компетентные органы включают соответствующую оговорку в Акт о полномочиях арбитров, вместо упрощенной арбитражной процедуры используется подход, основанный на «независимом мнении». В соответствии с этим подходом арбитры принимают

собственное решение, и по конкретному делу применяются следующие правила:

- a) Если иное не предусмотрено в Акте о полномочиях арбитров, решение арбитражной коллегии представляется в письменной форме с указанием законодательных источников, на которые даются ссылки, и аргументации, приведшей к такому результату. С разрешения возбудившего дело лица и обоих компетентных органов решение арбитражной комиссии обнародуется в отредактированном виде без упоминания имен участвующих сторон или любых деталей, которые могут раскрыть их идентичность, с пониманием того, что это решение не имеет формального прецедентного значения.
- b) Арбитражное решение должно быть доведено до сведения компетентных органов и возбудившего дело лица в течение шести месяцев с даты, на которую председатель арбитража уведомляет в письменной форме компетентные органы и возбудившее дело лицо о получении им всей информации, необходимой для начала рассмотрения дела. Независимо от первой части настоящего пункта, если в любое время в течение двух месяцев с даты, на которую был назначен последний арбитр, председатель арбитража с согласия одного из компетентных органов уведомляет в письменной форме другой компетентный орган и возбудившее дело лицо о том, что он не получил всю информацию, необходимую для начала рассмотрения дела, тогда:
 - если председатель арбитража получает необходимую информацию в течение двух месяцев после даты, на которую было направлено это уведомление, арбитражное решение должно быть доведено до сведения компетентных органов и возбудившего дело лица в течение шести месяцев с даты получения председателем данной информации, и
 - если председатель арбитража не получает необходимую информацию в течение двух месяцев после даты, на которую было направлено это уведомление, арбитражное решение должно, если компетентные органы не договорятся об ином, приниматься без учета этой информации, даже если председатель получает ее позднее, и решение должно быть доведено до сведения компетентных органов и возбудившего дело лица

в течение восьми месяцев с даты отправления такого уведомления.

- с) Лицо, возбудившее дело, может прямо или через своих представителей, в зависимости от обстоятельств, изложить свою позицию арбитрам в письменной форме в той же мере, в которой такое лицо имеет на это право в ходе процедуры взаимного согласования.]

12. *Вопросы материально-технического обеспечения*

Если иное не согласовано компетентными органами, то тот компетентный орган, в который было первоначально представлено приведшее к арбитражу дело, несет ответственность за материально-техническое обеспечение заседаний арбитражной коллегии и предоставляет административный персонал, необходимый для проведения арбитражного процесса. Предоставленный таким образом административный персонал подотчетен только председателю арбитража в отношении любого вопроса, связанного с этим процессом.

13. *Расходы*

Если иное не согласовано компетентными органами:

- a) каждый компетентный орган и лицо, [возбудившее дело], несет расходы, связанные с его собственным участием в арбитражном процессе (включая транспортные расходы и расходы, связанные с подготовкой и изложением его мнения);
- b) каждый компетентный орган несет расходы по вознаграждению арбитра, назначенного исключительно этим компетентным органом либо назначенного [другим лицом] вследствие неспособности такого компетентного органа назначить арбитра, включая расходы данного арбитра на транспорт, связь и услуги секретаря;
- c) вознаграждение других арбитров и их расходы на транспорт, связь и услуги секретаря, необходимые для проведения арбитражного процесса, покрываются поровну двумя Договаривающимися государствами;
- d) расходы, связанные с заседаниями арбитражной коллегии и с административным персоналом, необходимым для проведения арбитражного процесса, покрываются компетентным органом, в который было первоначально

представлено дело, приведшее к арбитражу, или, если оно было представлено в обоих государствах, делятся поровну; и

- е) все прочие расходы (включая расходы на перевод и запись разбирательства), связанные с теми издержками, которые согласились взять на себя оба компетентных органа, покрываются поровну двумя Договаривающимися государствами.

14. *Применимые правовые принципы*

Арбитры должны принимать решение по вопросам, переданным на рассмотрение арбитража в соответствии с применимыми положениями [Конвенции] и при условии соблюдения этих положений в соответствии с нормами внутреннего законодательства Договаривающихся государств. Вопросы толкования договора решаются арбитрами в свете принципов толкования, включенных в статьи 31 и 33 *Венской конвенции о праве международных договоров* [...]. Арбитры также рассматривают любые другие источники, которые компетентные органы могут прямо указать в Акте о полномочиях арбитров.

15. *Арбитражное решение*

При назначении более одного арбитра арбитражное решение определяется простым большинством арбитров. [...]

[16]. *Неуведомление о решении в установленные сроки*

В случае если решение не было доведено до сведения компетентных органов в течение срока, предусмотренного в пунктах 6 [b]) или [11 b]), компетентные органы могут договориться о продлении этого срока не более чем на шесть месяцев или, если они не делают этого в течение одного месяца с момента окончания срока, предусмотренного в пунктах 6 [b]) или [11 b]), они назначают нового арбитра или арбитров в соответствии с пунктом 5 [...].

[17]. *Окончательное решение*

Арбитражное решение является окончательным, [если оба компетентных органа не договорятся об ином решении в течение шести месяцев после доведения до них арбитражного решения или] если это решение не признано не имеющим законной силы судом одного из Договаривающихся государств в связи с нарушением пункта 5 Статьи 25 или любого процессуального правила, включенного в Акт о полномочиях арбитров, или в данное соглаше-

ние, которое может обоснованно повлиять на это арбитражное решение. Если решение признается утратившим исковую силу по одной из этих причин [или если оба компетентных органа договорятся об ином решении в течение шести месяцев после того, как арбитражное решение было доведено до них], просьба об арбитраже считается не поданной, а арбитражный процесс считается не состоявшимся (за исключением для целей пункта 8 «Разглашение и конфиденциальность информации» и пункта 13 «Расходы»).

[18]. *Выполнение арбитражного решения*

[Если оба компетентных органа не договорятся об ином решении, как предусмотрено в пункте 17, выше,] компетентные органы осуществляют арбитражное решение в течение шести месяцев после доведения до них этого решения путем достижения взаимного согласования по тому делу, которое привело к арбитражу.

[19]. *Случаи, когда арбитражное решение не выносится*

Независимо от положений пунктов 6, [11] и [16], если в любое время после подачи просьбы об арбитраже, но до донесения арбитрами решения до сведения компетентных органов и лица, [возбуждившего дело], компетентные органы в письменной форме уведомляют арбитров и данное лицо о том, что они приняли решения по всем нерешенным вопросам, описанным в Акте о полномочиях арбитров, дело считается урегулированным в рамках процедуры взаимного согласования, при этом никакое арбитражное решение не выносится.

Это соглашение применимо к любой просьбе об арбитраже в соответствии с пунктом 5 Статьи 25 Конвенции после вступления в силу этого положения.

[Дата подписи соглашения]

*[Подпись компетентного органа каждого
Договаривающегося государства]*

Общий подход к типовому соглашению

2. Целый ряд подходов можно применять для структурирования арбитражного процесса, который используется в дополнение к процедуре взаимного согласования. В рамках одного подхода, который можно назвать подходом на основе «независимого мнения», арбитрам представляются факты и аргументы сторон на основе дей-

ствующего законодательства, а затем арбитры выносят собственное независимое решение, которое базируется на письменном и аргументированном анализе имеющихся фактов и применимых правовых источников.

3. В качестве альтернативы в рамках так называемого подхода «последнего лучшего предложения» или «окончательного предложения» каждый компетентный орган обязан представить арбитражной коллегии предлагаемое решение поставленного вопроса, а арбитражная коллегия должна выбрать между двумя такими представленными ей предложениями. Между этими двумя позициями безусловно присутствует целый ряд различий. Например, арбитры могут прийти к независимому решению, но обязаны представить не письменное решение, а просто свои выводы. В некоторой степени выбор надлежащего метода зависит от типа подлежащего решению вопроса.

4. Приведенное выше типовое соглашение исходит в качестве отправной точки из [»упрощенного» процесса, основанного на подходе «последнего лучшего предложения» или «окончательного предложения»], признавая тот факт, что большинство дел, особенно связанных в первую очередь с фактологическими вопросами, может быть наиболее эффективно разрешено [таким способом]. Оно также предусматривает альтернативный [процесс на основе «независимого мнения»]. Таким образом, компетентные органы могут договориться использовать такой [процесс на основе независимого мнения] в каждом индивидуальном случае. Компетентные органы могут, конечно, принять этот комбинированный подход, то есть принять [процесс на основе независимого мнения] как общеприменимый процесс и использовать [упрощенный процесс] в качестве альтернативного варианта при некоторых обстоятельствах или ограничиться только одним из двух подходов.

Просьба об арбитраже

5. Пункт 1 типового соглашения оговаривает способ подачи просьбы об арбитраже. Такая просьба должна подаваться в письменной форме и направляться [одним компетентным органом другому компетентному органу и лицу, представившему данное дело в компетентный орган Договаривающегося государства в соответствии с пунктом 1 Статьи 25].

6. Для установления факта выполнения положений пункта 5 Статьи 25 (см. пункт 76 Комментария к данной статье) просьба должна сопровождаться заявлениями о том, что никакого решения по этим вопросам пока не вынесено национальными судами или ад-

министративными трибуналами в любом из Договаривающихся государств.

7. Поскольку арбитражный процесс является продолжением процедуры взаимного согласования и предназначен для урегулирования дел, которые не могут быть разрешены в рамках этой процедуры, представляется неуместным требовать от лица, которое [инициировало процедуру взаимного согласования], возмещения расходов, понесенных компетентными органами в ходе арбитражного разбирательства. В отличие от просьб налогоплательщиков о вынесении решения или другие виды предварительных договоренностей, в рамках которых иногда взимается плата, обеспечение разрешения споров между Договаривающимися государствами является обязанностью этих государств, за которую они, как правило, должны нести расходы.

8. Просьба об арбитраже не может подаваться до истечения [трех] лет с даты, когда дело, требующее процедуры взаимного согласования, представленное в компетентный орган одного Договаривающегося государства, было также представлено в компетентный орган другого Договаривающегося государства. Пункт 2 типового соглашения предусматривает, что для этой цели дело считается представленным в компетентный орган этого другого государства только в том случае, если представлена информация, указанная в этом пункте. Таким образом, данный пункт должен содержать перечень необходимой информации; как правило, эта информация будет соответствовать информации и документам, которые необходимы для введения в действие процедуры взаимного согласования [см. пункты 22–24, выше, по вопросу о необходимом сотрудничестве со стороны подавшего просьбу лица].

Акт о полномочиях арбитров

9. В пункте 3 типового соглашения дается ссылка на «Акт о полномочиях арбитров», представляющий собой документ с изложением вопросов, которые будут решаться арбитрами. Он устанавливает процессуальную основу для вопросов, которые должны решаться арбитражной коллегией. Этот документ должен выпускаться компетентными органами, которые могут пожелать в этой связи проконсультироваться с лицом, [инициировавшим процедуру взаимного согласования]. Если компетентные органы не могут согласовать Акт о полномочиях арбитров в течение срока, предусмотренного в пункте 3, необходим некий механизм для того, чтобы гарантировать дальнейшее прохождение процедуры. Пункт 4 предусматривает такую возможность.

10. Хотя Акт о полномочиях арбитров, как правило, ограничивается конкретным вопросом или набором вопросов, у компетентных органов имеется возможность с учетом характера дела и взаимосвязанного характера вопросов составить Акт о полномочиях арбитров таким образом, чтобы в арбитраж передавалось все дело целиком (а не только определенные конкретные вопросы).

11. Предусмотренные в типовом соглашении процессуальные правила применяются в том случае, если компетентные органы не укажут иное в Акте о полномочиях арбитров. Вследствие этого у компетентных органов имеется возможность отступить от любого из этих правил или оговорить дополнительные правила в каждом конкретном случае.

Упрощенный процесс

12. Обычный процесс, предусмотренный типовым соглашением, позволяет рассматривать вопросы либо правового, либо фактологического характера, а также смешанные вопросы права и факта. [В соответствии с этим упрощенным процессом, который принимает форму арбитража на основе так называемого «последнего лучшего предложения» или «окончательного предложения», каждый компетентный орган обязан представить арбитру или арбитрам собственный ответ этого компетентного органа на вопросы, включенные в Акт о полномочиях арбитров, а арбитр или арбитры просто выбирают ответ одного из компетентных органов. Компетентные органы могут, как и применительно к большинству процессуальных норм, изменить или дополнить упрощенный процесс посредством Акта о полномочиях арбитров, применимого к конкретному делу.]

13. [Такой упрощенный процесс особенно подходит для рассмотрения фактологических вопросов], например для определения суммы корректировки доходов и налоговых вычетов соответствующих связанных сторон. Такие обстоятельства часто возникают в делах по фактам трансфертного ценообразования, где нерешенным вопросом может быть просто определение трансфертной цены или диапазона цен в соответствии с принципом «на расстоянии вытянутой руки» (хотя существуют и другие дела по фактам трансфертного ценообразования, связанные со сложными фактологическими вопросами); встречаются также дела, в которых может применяться аналогичный принцип, например определение наличия постоянного представительства. В некоторых случаях решением может стать заявление о фактически занимаемом помещении, на которое компе-

тентные органы должны распространить соответствующие правовые принципы [...].

13.1. В ответах, предоставляемых компетентными органами в рамках упрощенного процесса, могут быть указаны альтернативные позиции. Например, компетентный орган может утверждать, что постоянное представительство отсутствует, но тем не менее предложить сумму дохода, которую следует отнести на постоянное представительство в том случае, если арбитры определят наличие постоянного представительства.

Выбор арбитров

14. Пункт 5 типового соглашения дает описание процедуры выбора арбитров, если иное не предусматривается в Акте о полномочиях арбитров, составленном по конкретному делу (например, [предусматривать только одного арбитра] или предусматривать более чем одного арбитра, назначаемого каждым компетентным органом). Обычно два компетентных органа назначают по одному арбитру. Эти назначения должны быть сделаны в течение трех месяцев после получения Акта о полномочиях арбитров лицом, которое [инициировало процедуру взаимного согласования] (другой крайний срок предусмотрен для тех случаев, когда компетентные органы не могут согласовать Акт о полномочиях арбитров в течение установленного срока). Назначенные таким образом арбитры выбирают председателя, который должен быть назначен в течение двух месяцев с момента последнего из первоначальных назначений. Если компетентные органы не назначают арбитра в течение данного установленного срока или если назначенные таким образом арбитры не назначают третьего арбитра в течение установленного срока, данный пункт предусматривает, что такое назначение осуществляется [Председателем Комитета экспертов Организации Объединенных Наций по международному сотрудничеству в налоговых вопросах или, если Председатель является гражданином или резидентом одного из двух участвующих в деле государств, членом данного Комитета с максимальным стажем, который не является гражданином или резидентом этих государств.] Компетентные органы могут, конечно, предусмотреть другие способы урегулирования таких редких ситуаций, однако важным представляется предоставление возможности для некоего независимого назначающего органа найти выход из любой тупиковой ситуации в выборе арбитров.

15. Нет необходимости оговаривать в соглашении какие-либо конкретные квалификации арбитра, поскольку в интересах компетентных органов привлечь квалифицированных и подходящих

лиц для выполнения функций, а в интересах арбитров иметь квалифицированного председателя. Тем не менее может существовать возможность составления списка соответствующих критериям лиц для облегчения процесса назначения, и этот порядок может быть разработан [Комитетом экспертов Организации Объединенных Наций по международному сотрудничеству в налоговых вопросах]. Важно, чтобы председатель арбитражной коллегии обладал опытом работы с теми видами процессуальных, доказательственных и организационных вопросов, которые могут возникнуть в ходе арбитражного разбирательства, а также был знаком с налоговой проблематикой. Может представиться целесообразным назначение в качестве арбитров представителей каждого Договаривающегося государства, поскольку они будут знакомы с вопросами такого рода. Таким образом, должна присутствовать возможность назначения в коллегию должностных лиц правительства, которые непосредственно не вовлечены в данное дело. После назначения арбитра должно быть ясно, что его роль состоит в принятии решения по делу на нейтральной и объективной основе; он более не выступает в качестве адвоката назначившей его страны.

16. Пункт 9 типового соглашения предусматривает, что назначение арбитров может быть отложено, если оба компетентных органа соглашаются, что невозможность достичь взаимного согласования в течение [трех]летнего срока обусловлена главным образом отсутствием сотрудничества со стороны лица, непосредственно затронутого данным делом [см. пункты 22–24, выше, по вопросу о необходимом сотрудничестве со стороны подавшего просьбу лица]. В этом случае предусмотренный в типовом соглашении подход заключается в том, чтобы дать возможность компетентным органам отложить назначение арбитров на срок, соответствующий необоснованной задержке в предоставлении им соответствующей информации. Если эта информация не предоставлена на момент подачи просьбы об арбитраже, срок, соответствующий задержке в предоставлении информации, продолжает отсчитываться до окончательного предоставления такой информации. Если, однако, компетентным органам не предоставлена информация, необходимая для принятия решения по конкретному делу, ничто не мешает им решить данное дело на основе той ограниченной информации, которая находится в их распоряжении, тем самым предотвращая любое обращение в арбитраж. Кроме того, в соглашении можно было бы предусмотреть, что, если в течение дополнительного срока (например, одного года) налогоплательщик так и не предоставит компетентным органам необходимую информацию для надлежащей оценки вопроса, такой вопрос больше не будет подлежать передаче в арбитраж.

Разглашение и конфиденциальность информации

17. Важно, чтобы арбитрам был разрешен полный доступ к информации, необходимой для решения передаваемых в арбитраж вопросов, но в то же время они должны подпадать под такие же строгие требования конфиденциальности в отношении этой информации, как и те, которые применяются в отношении самих компетентных органов. Предлагаемый подход для обеспечения такого результата, который включен в пункт 8 типового соглашения, состоит в том, чтобы сделать арбитров уполномоченными представителями компетентных органов. Это, однако, будет делаться только для целей применения соответствующих положений Конвенции (например, статей 25 и 26) и положений внутреннего законодательства Договаривающихся государств, которые, как правило, содержат санкции, применяемые в случае нарушения конфиденциальности. Назначение арбитра в качестве уполномоченного представителя компетентного органа, как правило, подтверждается письмом о назначении, но, возможно, это придется сделать по-другому, если применения иного порядка требует внутреннее законодательство или если арбитр не назначается компетентным органом.

Процессуальные и доказательственные правила

18. Самым простым способом установления доказательственных и других процессуальных правил, регулирующих арбитражный процесс, которые не оговорены в соглашении или в Акте о полномочиях арбитров, является поручение арбитрам разрабатывать такие правила специально по каждому делу. При этом арбитры вправе ссылаться на действующие арбитражные процедуры, такие как Арбитражный регламент Международной торговой палаты, которые регулируют многие из этих вопросов. В процессуальных правилах должно быть четко указано, что, как правило, фактологический материал, на котором арбитражная коллегия будет основывать свое решение, должен формироваться в ходе процедуры взаимного согласования. Только в особых случаях арбитражной коллегии должно быть разрешено проводить расследования фактологических вопросов, которые не были решены на ранних стадиях дела.

19. Пункт 10 типового соглашения следует этому подходу. Таким образом, решения в отношении дат и формата арбитражных заседаний принимаются арбитрами, если иное не предусмотрено в соглашении или в Акте о полномочиях арбитров. Кроме того, хотя арбитры должны иметь доступ ко всей информации, необходимой для принятия решений по передаваемым в арбитраж вопросам, включая конфиденциальную информацию, любая информация, которая

не имела в распоряжении компетентных органов, не должна приниматься во внимание арбитрами, если компетентные органы не договорятся об ином.

Организационные вопросы

21. В связи с фактическим функционированием арбитражного процесса необходимо решить ряд организационных вопросов. Они включают места проведения заседаний, язык процесса и, возможно, обеспечение перевода, ведение протокола, такие технические детали, как регистрация и т. д.

22. Что касается места проведения и материально-технического обеспечения арбитражных заседаний, самым простым решением является оставить этот вопрос на ответственности того компетентного органа, в который было первоначально представлено дело, приведшее к арбитражу. Это компетентный орган должен также обеспечить административный персонал, необходимый для проведения арбитражного процесса. Этот подход изложен в пункте 12 типового соглашения. Предполагается, что для этих целей компетентный орган будет использовать конференц-залы и персонал, уже имеющиеся в его распоряжении. Тем не менее два компетентных органа имеют право договориться об ином (например, провести еще одно заседание в другом месте с участием компетентных органов и арбитров).

23. Предполагается, что административный персонал, предоставленный для проведения арбитражного процесса, будет отчитываться только перед председателем арбитражной коллегии по любым вопросам, связанным с этой процедурой.

24. В Акте о полномочиях арбитров обычно оговаривается язык судопроизводства, необходимость в обеспечении перевода и вид перевода. Тем не менее потребность в переводе или ведении протокола заседаний может возникнуть только после начала разбирательства. В этом случае компетентные органы имеют право прийти к соответствующему соглашению. В отсутствие такого соглашения арбитры могут по просьбе одного компетентного органа и в соответствии с пунктом 10 типового соглашения принять решение о предоставлении такого перевода или ведения протокола, в этом случае, однако, соответствующие расходы должна нести запрашивающая эти услуги сторона (см. в разделе «Расходы», ниже).

25. Другие практические аспекты (например, уведомление и регистрация документов) должны решаться аналогичным образом. Следовательно, любой такой вопрос должен решаться по соглашению между компетентными органами (в идеале, включаться в Акт о полномочиях арбитров), а при отсутствии такого соглашения — по решению арбитров.

Расходы

26. В связи с арбитражным процессом могут возникать различные расходы, и должно быть ясно, кто должен эти расходы нести. Пункт 13 типового соглашения, охватывающий эти вопросы, базируется на том принципе, что, если компетентный орган или вовлеченное в дело лицо способны контролировать сумму конкретных расходов, эти расходы должны относиться на эту сторону и что другие расходы должны делиться поровну между двумя компетентными органами.

27. Таким образом, логично предусмотреть, что каждый компетентный орган, а также лицо, которое [инициировало процедуру взаимного согласования], должны платить за свое участие в арбитражном разбирательстве. Это должно включать расходы на представительство на заседаниях и на подготовку и представление позиций и аргументов как в письменной, так и в устной форме.

28. Одним из основных расходов арбитражного процесса скорее всего будут гонорары, подлежащие выплате арбитрам. Каждый компетентный орган несет расходы по вознаграждению арбитра, назначенного исключительно этим компетентным органом, (либо назначенного [другим лицом] вследствие неспособности такого компетентного органа назначить арбитра), включая расходы данного арбитра на транспорт, связь и услуги секретаря.

29. Гонорары других арбитров и их расходы на транспорт, связь и услуги секретаря, однако, покрываются поровну компетентными органами. Компетентные органы, как правило, договариваются нести эти расходы на момент назначения арбитров, и это, как правило, подтверждается письмом о назначении. Гонорары должны быть достаточно высокими, чтобы обеспечить привлечение квалифицированных специалистов. Одной из возможностей может быть использование структуры гонораров, аналогичной той, которая указана в Кодексе поведения Конвенции Европейского союза об арбитраже.

30. Расходы, связанные с заседаниями арбитражной коллегии, включая расходы на административный персонал, необходимый для проведения арбитражного процесса, должны покрываться компетентным органом, в который было первоначально представлено дело, приведшее к арбитражу, в случае если этот компетентный орган обязан организовать такие заседания и предоставить административный персонал (см. пункт 12 типового соглашения). В большинстве случаев этот компетентный орган будет использовать конференц-залы и персонал, уже имеющиеся в его распоряжении, и было бы неуместным пытаться отнести часть расходов на другой компетентный орган. Очевидно, что в ссылку на «расходы, связан-

ные с заседаниями» не включены расходы на проезд и проживание, понесенные участниками; они рассматриваются выше.

31. Прочие расходы (без учета расходов, связанных с участием налогоплательщиков в процессе) должны распределяться поровну между двумя компетентными органами, если такие органы согласились взять на себя соответствующие расходы. Это включает расходы, связанные с переводом и ведением протоколов, которые согласились предоставить оба компетентных органа. В отсутствие такого соглашения сторона, запросившая эти конкретные расходы, должна заплатить за них.

32. Как указано в пункте 13 типового соглашения, компетентные органы могут, однако, согласовать другое распределение расходов [по конкретному делу]. Такое соглашение может быть включено в Акт о полномочиях арбитров или достигнуто впоследствии (например, при возникновении непредвиденных расходов). [Компетентные органы могут также в типовом соглашении договориться о различных методах распределения затрат на арбитражную процедуру, особенно в тех случаях, когда имеют место значительные различия в уровне развития двух Договаривающихся государств.]

Применимые правовые принципы

33. Изучение вопросов, по которым компетентные органы испытывают затруднения в достижении соглашения, показывает, что к ним, как правило, относятся вопросы толкования договора или применения принципа «на расстоянии вытянутой руки», лежащие в основе Статьи 9 и пункта 2 Статьи 7. Как предусмотрено в пункте 14 типового соглашения, вопросы толкования договора решаются арбитрами в свете принципов толкования, включенных в статьи 31 и 33 *Венской конвенции о праве международных договоров* [...]. Поскольку Статья 32 *Венской конвенции о праве международных договоров* позволяет широкое использование дополнительных средств толкования, арбитры на практике имеют значительную свободу в определении соответствующих источников для толкования положений договора.

34. Во многих случаях применение положений налоговой конвенции зависит от вопросов внутреннего законодательства (например, определение недвижимого имущества в пункте 2 Статьи 6 зависит в первую очередь от значения данного термина во внутреннем праве). По общему правилу представляется неуместным просить арбитров вынести определение по исключительно внутренним правовым вопросам, и следует принимать это во внимание при описании требующих решения вопросов, которые будут включены в Акт о

полномочиях арбитров. [Однако, когда вопрос внутреннего законодательства напрямую влияет на применение положений налоговой конвенции, арбитры могут принимать решение по этому вопросу.]

35. Кроме того, могут встречаться случаи, когда компетентные органы договариваются о том, что толкование или применение какого-либо положения налогового договора будет зависеть от некоего конкретного документа (например, меморандума о взаимопонимании и взаимного соглашения, заключенного после вступления в силу договора), но могут расходиться в толковании такого документа. В таком случае компетентные органы, возможно, пожелают сделать прямую ссылку на этот документ в Акте о полномочиях арбитров.

Арбитражное решение

36. Пункт 15 типового соглашения предусматривает, что при назначении более одного арбитра арбитражное решение определяется простым большинством арбитров [...].

38. Для урегулирования необычных обстоятельств, при которых арбитры могут не иметь возможности или будут против вынесения арбитражного решения, пункт [16] предусматривает, что, если решение не будет сообщено в течение установленного срока, компетентные органы могут договориться о продлении срока вынесения арбитражного решения или, если они не смогут достичь такого соглашения в течение одного месяца, назначить нового арбитра для рассмотрения дела. В случае назначения новых арбитров, арбитражный процесс должен быть возвращен к тому моменту, когда были назначены первоначальные арбитры, и должен быть продолжен с новыми арбитрами.

Подход, основанный на независимом мнении

3. В соответствии с подходом, основанным на альтернативном независимом мнении, который предусмотрен в пункте 11 типового соглашения, лицо, инициировавшее процедуру взаимного согласования, может либо непосредственно, либо через своих представителей представлять письменные заявления арбитрам в той же мере, в которой оно может сделать это в течение процедуры взаимного согласования. При согласии арбитров данное лицо может сделать устный доклад во время заседания арбитров.

4. Если компетентные органы согласились по конкретному делу следовать подходу, основанному на независимом мнении, а также если иное не предусмотрено в Акте о полномочиях арбитров, решение арбитраж-

ной коллегии представляется в письменной форме с указанием правовых источников, на которые в нем имеются ссылки, и аргументов, которые привели к такому результату. Важно, чтобы арбитры сопроводили свое решение изложением аргументации, которая к нему привела. Для гарантии принятия решения всеми заинтересованными участниками важно показать метод, с помощью которого было достигнуто решение.

5. В соответствии с пунктом 11 *b* типового соглашения арбитражное решение должно быть доведено до сведения компетентных органов и лица, инициировавшего процедуру взаимного согласования, в течение шести месяцев с даты, на которую председатель арбитража уведомляет в письменной форме компетентные органы и лицо, инициировавшее процедуру взаимного согласования, о получении им всей информации, необходимой для начала рассмотрения дела. Однако в любое время в течение двух месяцев с даты, на которую был назначен последний арбитр, председатель арбитража с согласия одного из компетентных органов может уведомить в письменной форме другой компетентный орган и лицо, инициировавшее процедуру взаимного согласования, о том, что он не получил всю информацию, необходимую для начала рассмотрения дела. В таком случае даются два дополнительных месяца для направления необходимой информации в адрес председателя. Если председатель не получит необходимую информацию в течение этого срока, предусмотрено, что арбитражное решение должно приниматься без учета этой информации (если компетентные органы не договорятся об ином). С другой стороны, если председатель получит необходимую информацию в течение двухмесячного срока, арбитражное решение должно быть сообщено в течение шести месяцев с даты получения председателем данной информации.

6. Затем Комментарий ОЭСР к типовому соглашению о взаимном согласовании продолжается следующим:

Публикация решения

39. Решения по отдельным делам, достигнутые в рамках процедуры взаимного согласования [и в рамках упрощенного арбитражного процесса], как правило, не предаются огласке. Однако в случае мотивированных арбитражных решений, [представленных в рамках подхода, основанного на независимом мнении], публикация решений придаст дополнительную прозрачность этому процессу. Кроме того, хотя такое решение ни в каком смысле не будет являться формальным прецедентом, наличие этого материала в открытом доступе может повлиять на рассмотрение других дел во избежание последующих споров и приведет к более единообразному подходу к такому же вопросу.

40. Таким образом, пункт [11] типового соглашения предусматривает возможность опубликовать решение, [представленное в рамках подхода на основе независимого мнения]. Однако решение должно публиковаться только в том случае, если на это согласны оба компетентных органа и лицо, [которое инициировало процедуру взаимного согласования]. Кроме того, в целях сохранения конфиденциальности информации, доведенной до сведения компетентных органов, публикация должна быть сделана в форме, которая не будет раскрывать ни имена сторон, ни любой другой элемент, который поможет их идентифицировать.

Выполнение решения

41. После вынесения в рамках арбитражного процесса имеющего обязательную силу решения по вопросам, которые компетентные органы не смогли решить, эти компетентные органы должны приступить к заключению соглашения о взаимном согласовании, которое отражает это решение и которое доводится до сведения лиц, непосредственно затронутых данным делом. [Оба компетентных органа могут, однако, договориться о другом решении в течение шести месяцев после того, как решение было доведено до них.] Во избежание дальнейших задержек предполагается, что соглашение о взаимном согласовании, которое включает вынесенное решение, должно быть завершено и представлено налогоплательщику в течение шести месяцев с даты получения сообщения о принятом решении. Это предусмотрено в пункте [18] типового соглашения.

42. Пункт 2 Статьи 25 предусматривает, что компетентные органы обязаны осуществить достигнутое соглашение независимо от любого ограничения срока в своем внутреннем законодательстве. Пункт 5 статьи также предусматривает, что арбитражное решение имеет обязательную силу для обоих Договаривающихся государств [если они неспособны прийти к согласию по иному решению]. Вследствие этого неспособность определять сумму налога в соответствии с соглашением или осуществить арбитражное решение посредством заключения соглашения о взаимном согласовании [если не было согласовано иное решение] придет к налогообложению, не соответствующему Конвенции, и как таковое позволит лицу, налогообложение которого было нарушено, искать судебной защиты через посредство внутренних средств правовой защиты или посредством подачи новой просьбы в соответствии с пунктом 1 настоящей статьи.

43. Пункт [19] типового соглашения регулирует случай, когда компетентные органы способны решить нерешенные вопросы, приве-

шие к арбитражу, до вынесения арбитражного решения. Поскольку арбитражный процесс является исключительным механизмом для урегулирования вопросов, которые не могут быть решены в рамках обычной процедуры взаимного согласования, целесообразно прекращать действие этого исключительного механизма, если компетентные органы в состоянии решить эти проблемы самостоятельно. Компетентные органы могут договариваться о разрешении этих вопросов до тех пор, пока не вынесено арбитражное решение, [и в течение дополнительного срока в шесть месяцев после этого].

Статья 26

ОБМЕН ИНФОРМАЦИЕЙ

А. ОБЩИЕ СООБРАЖЕНИЯ

1. В Статье 26 излагаются нормы, согласно которым обмен информацией может носить сколь угодно широкий характер как для облегчения надлежащего применения договорных положений, так и для оказания Договаривающимся государствам помощи в обеспечении исполнения внутреннего налогового законодательства. Таким образом, обязательство обмениваться информацией согласно данной статье должно толковаться широко, и ограничения этого обязательства не следует экстраполировать по аналогии на более широкую область, чем это конкретно в них предусмотрено. В частности, следует исходить из того, что данная статья требует от Договаривающихся государств поощрять эффективный обмен информацией.

1.1. В мировой экономике сотрудничество между странами в налоговых вопросах приобретает все большее значение, а присущее ранее странам нежелание интересоваться налоговым законодательством других стран практически исчезло. Статья 26 закладывает основу для эффективного обмена информацией между Договаривающимися государствами, а Статья 27 предусматривает оказание помощи в сборе информации. По мнению многих развивающихся стран, Статья 26 имеет исключительно важное значение не только с точки зрения ограничения трансграничных случаев уклонения от налогов и ухода от налогообложения, но и для ограничения бегства капитала, которое нередко осуществляется посредством такого уклонения и ухода.

1.2. Формулировки Статьи 26 во многом совпадают с текстом аналогичной статьи Типовой конвенции ОЭСР. Поэтому Комментарий ОЭСР к указанной статье в целом актуален для толкования Статьи 26 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Вместе с тем следует

понимать, что Статья 26 задумывалась как имеющая более широкую сферу применения, чем аналогичное положение Типовой конвенции ОЭСР.

1.3. Хотя Статья 26 налагает на Договаривающиеся государства взаимные обязательства, она не позволяет развитой стране отказывать в предоставлении информации развивающейся стране на том основании, что эта развивающаяся страна не обладает административными возможностями, сопоставимыми с возможностями развитой страны. Взаимность должна определяться на основе общих результатов действия договора, а не результатов применения одной статьи.

2. Из текста пункта 1 Статьи 26 явствует, что обмен информацией не ограничивается предметом Статьи 1 (Охватываемые лица) или Статьи 2 (Охватываемые налоги). Таким образом, передаваемая информация может касаться лиц, не являющихся резидентами ни в одном из Договаривающихся государств, и начисления и сбора или принудительного взыскания налогов, не упомянутых в Статье 2. Некоторые страны могут по конституционным причинам или иным соображениям возражать против распространения сферы действия пункта 1 на все налоги. Эти опасения рассматриваются в разделе В, ниже.

3. По аналогии с изменениями, внесенными в 2005 году в Типовую конвенцию ОЭСР, пункт 1 Статьи 26 был разбит на три отдельных пункта: пункты 1, 2 и 6 в нынешней редакции. Это изменение пунктов было сделано для внесения большей ясности и не имеет никакого материально-правового значения.

4. В 2007 году в текст Статьи 26 были внесены существенные изменения в целях разъяснения отдельных моментов, расширения рамок статьи и ограничения числа изъятий из обязательства обмениваться информацией. В некоторых случаях цель внесения этих изменений заключалась не в изменении существа текста, а лишь в устранении сомнений в отношении надлежащего толкования статьи. Например, формулировка «является необходимой» в пункте 1 была заменена выражением «может быть полезной», с тем чтобы разъяснить смысл, который был вложен в использовавшуюся ранее формулировку. И напротив, изменение формулировки этого пункта с целью распространения обмена информацией на налоги, не упомянутые в Статье 2, сознательно носило существенные изменения. Другим примером существенных изменений является добавление пункта 4, который устраняет требование в отношении внутреннего налогообложения процентов.

4.1. В некоторых случаях вопрос о том, носит ли внесенное в Статью 26 изменение материально-правовой или разъяснительный характер, решается в зависимости от ранее сложившейся в Договаривающихся го-

сударствах практики. Например, в некоторых случаях добавление пункта 5, который, в частности, лишает государство возможности ссылаться на законы об охране банковской тайны как на основание для отказа в обмене информацией, может просто разъяснять смысл ограничений на обмен информацией, изложенных в пункте 3. В других случаях это может кардинально менять содержание пункта. Характер указанного изменения отчасти зависит от конкретной практики, уже сложившейся в Договаривающихся государствах. Позиция, изложенная в Комментарий ОЭСР, заключается в том, что пункт 5 носит главным образом разъяснительный характер в отношении положений договоров, заключенных государствами-членами. Этот вопрос может оказаться особенно важным при толковании договоров, заключенных до внесения в 2011 году изменений в Статью 26.

4.2. Одно из отличий формулировки Статьи 26 от аналогичного положения Типовой конвенции ОЭСР состоит в том, что Статья 26 содержит в пункте 1 следующее предложение: «В частности, осуществляется обмен информацией, которая была бы полезна Договаривающемуся государству для предотвращения ухода или уклонения от таких налогов». Формулировка «которая была бы полезна Договаривающемуся государству для предотвращения ухода от налогообложения или уклонения» была добавлена в 2011 году. Члены Комитета, особенно из числа развивающихся стран, сочли внесение этого изменения полезным, поскольку оно разъясняет в тексте Статьи 26 момент, уже четко изложенный в Комментарий и вытекающий из формулировки последнего предложения пункта 1 в прежней редакции, которое теперь изменено и перенесено в пункт 6. Изложение целей обмена информацией в тексте Статьи 26 должно помочь Договаривающимся государствам в надлежащем толковании этой статьи.

4.3. Хотя уклонение от налогов является незаконным, а уход от налогообложения — законным, и то и другое приводит к одному и тому же результату, заключающемуся в неполучении правительством налоговых поступлений, и, по определению, идет вразрез с целью, которой пытается достичь правительство при принятии своих налоговых кодексов. Поэтому взаимопомощь в борьбе с уходом от налогообложения является важным аспектом взаимодействия в налоговых вопросах. Кроме того, некоторые формы агрессивного ухода от налогообложения настолько похожи на уклонение от налогов, что Договаривающееся государство может с уверенностью судить о том, касается ли запрашиваемая им информация уклонения от налогов или ухода от налогообложения, лишь после ее получения. Информация об уходе от налогообложения может быть исключительно полезной для Договаривающегося государства, пытающегося устранить возможные лазейки в своих налоговых кодексах.

5. Термин «обмен информацией» должен пониматься широко и включать обмен документацией и обмен информацией, не связанной с конкретными налогоплательщиками, и предоставление информации одним из Договаривающихся государств независимо от того, предоставляется ли в это же время информация и другим Договаривающимся государством.

5.1. В случае получения от компетентного органа Договаривающегося государства конкретного запроса компетентный орган другого Договаривающегося государства должен по возможности предоставлять информацию в соответствии со Статьей 26 в форме письменных свидетельских показаний и удостоверенных копий неотредактированных оригинальных документов (включая книги, бумаги, ведомости, записи, отчетность или письма). Согласно пункту 3 запрашиваемое государство может отказаться предоставлять информацию в конкретной форме, определенной в запросе, если, например, оговоренная в запросе форма неизвестна или не разрешена в соответствии с законодательством или административной практикой. Отказ предоставить информацию в запрошенной форме не влияет на обязательство предоставлять информацию.

5.2. Договаривающиеся государства могут пожелать использовать электронные или другие средства связи и информационные технологии, включая надлежащие системы защиты, для повышения своевременности и качества обмена информацией. Так, Договаривающиеся государства могут взять на себя обязательство предоставлять запрошенную информацию в электронной форме, если это необходимо для эффективного обмена информацией. Договаривающиеся государства, которые в соответствии со своим законодательством обязаны соблюдать законы об охране данных, могут пожелать включить в свои двусторонние договоры положения, регулирующие защиту передаваемых персональных данных. Вопрос защиты данных касается прав и основных свобод физического лица, и в частности права на тайну личной информации, когда речь идет об автоматической обработке персональных данных. Ни в коем случае Договаривающаяся сторона не освобождается от своего обязательства осуществлять обмен информацией лишь в силу того, что внутреннее законодательство не позволяет ей предоставлять информацию в запрошенной форме.

5.3. Обмен информацией охватывает все налоговые вопросы без ущерба для общих норм и правовых положений, регулирующих права ответчиков и свидетелей в судебных разбирательствах. Обмен информацией по вопросам, связанным с налоговыми преступлениями, также может строиться на основе двусторонних или многосторонних договоров о взаимной правовой помощи (в той мере, в какой они касаются и налоговых преступлений).

5.4. В пункте 6 Статьи 26 предусматривается, что «компетентные органы в ходе консультаций разрабатывают соответствующие способы и методы, касающиеся вопросов, в отношении которых осуществляется обмен информацией на основании пункта 1». Эта формулировка уполномочивает компетентные органы осуществлять обмен информацией по крайней мере тремя способами: обмен в ответ на конкретные запросы, автоматический обмен и другие виды обмена, включая спонтанный обмен информацией.

5.5. Ничто в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций не препятствует применению положений Статьи 26 к обмену информацией, который осуществлялся до вступления Конвенции в силу, при условии, что помощь в получении указанной информации продолжает оказываться и после вступления Конвенции в силу и начала применения положений данной статьи. Вместе с тем Договаривающиеся государства могут счесть полезным дать разъяснения по поводу того, в какой мере положения статьи применимы к указанной информации, в частности в случаях, когда положения Конвенции должны применяться в отношении налогов, начисляемых или собираемых с определенного момента.

6. Комитет экспертов предложил несколько руководящих принципов, регулирующих процедуры использования надлежащих способов обмена информацией (см. пункт 30, ниже). Эти руководящие принципы изложены в форме обзора альтернативных механизмов, имеющих в распоряжении компетентных органов. При подготовке этого обзора не ставилась цель сделать его исчерпывающим или разработать для Договаривающихся государств какие-либо обязательные процедуры. На деле обзор представляет собой перечень предлагаемых вариантов, которые могли бы быть изучены компетентными органами при разработке процедур эффективного обмена информацией.

В. КОММЕНТАРИЙ К ПУНКТАМ СТАТЬИ 26

Пункт 1

7. В первом предложении пункта 1 излагается общая обязанность Договаривающихся государств осуществлять обмен информацией. В нем предусматривается (с учетом ограничений, изложенных в пункте 3), что компетентные органы обмениваются такой информацией, которая «является предположительно полезной» для надлежащей реализации положений Конвенции или для применения или обеспечения исполнения внутреннего налогового законодательства Договаривающихся сторон в той мере, в какой налогообложение на основании этого законодательства не противоречит Конвенции.

7.1. До внесения в 2011 году изменений в Статью 26 вместо выражения «предположительно полезной» использовалось слово «необходимой». По мнению Комитета и авторов Комментария ОЭСР, эти термины имеют схожий или даже идентичный смысл. Иными словами, под «необходимой» информацией понимаются «надлежащие и полезные», а не «основные» сведения. В любом случае, независимо от выбора формулировки, запрашивающее государство не обязано демонстрировать свою потребность в запрашиваемой информации для возникновения обязательства предоставить эту информацию.

7.2. Стандартное выражение «является предположительно полезной» используется для того, чтобы дать возможность осуществлять как можно более широкий обмен информацией по налоговым вопросам и в то же время разъяснить, что Договаривающиеся государства не могут по своему усмотрению запрашивать информацию о конкретном налогоплательщике, которая вряд ли является значимой для положения этого налогоплательщика с точки зрения налогообложения. Договаривающиеся государства могут договориться об использовании вместо этого стандартного выражения альтернативной формулировки, соответствующей сфере применения статьи. Например, они могут заменить выражение «является предположительно полезной» формулировкой «является необходимой», или «является полезной», или «может быть полезной», если эти термины понимаются как требующие осуществления эффективного обмена информацией. В интересах обеспечения соответствия используемой формулировки тексту ОЭСР было решено использовать выражение «является предположительно полезной». Некоторые члены Комитета высказались в пользу выражения «может быть полезной» на том основании, что оно понятнее.

7.3. Информация, охватываемая пунктом 1, не ограничивается информацией о конкретном налогоплательщике. Компетентные органы могут также обмениваться другой конфиденциальной информацией, касающейся совершенствования деятельности по начислению и сбору налогов; например, они могут предоставлять информацию о методах анализа рисков или схемах ухода от налогообложения или уклонения от налогов. Они могут также обмениваться полученной ими информацией об агрессивных или злонамеренных схемах ухода от налогообложения, таких, например, как пропагандируемые некоторыми международными бухгалтерскими компаниями. Кроме того, компетентные органы могут обмениваться информацией, касающейся экономического сектора в целом (например, нефтяной промышленности, рыбного хозяйства или фармацевтической промышленности, банковского сектора и т. д.), а не конкретных налогоплательщиков.

8. Круг обязательств в отношении обмена информацией не ограничивается статьями 1 и 2. Иными словами, это обязательство распространяется не только на информацию, связанную с надлежащим применением Конвенции или с начислением и обеспечением сбора внутренних налогов, указанных в Статье 2, но и на все другие внутренние налоги, включая субнациональные. В этой связи Типовая конвенция Организации Объединенных Наций полностью идентична Типовой конвенции ОЭСР.

8.1. Некоторые члены Комитета выразили озабоченность по поводу того, что обмен информацией обо всех налогах, в частности о субнациональных, может оказаться обременительным или может быть сопряжен для их стран с конституционными и политическими проблемами. Они предложили ограничить обязательство предоставлять информацию сведениями о налогах, охватываемых Конвенцией, и информацией об одном-двух важных налогах, таких как налог на добавленную стоимость (НДС). Для этого предлагается заменить текст пункта 1 следующей формулировкой:

1. Компетентные органы Договаривающихся государств обмениваются такой информацией, которая является предположительно полезной для реализации положений настоящей Конвенции или для применения или обеспечения исполнения внутреннего законодательства Договаривающихся государств, *касающегося налогов, охватываемых Конвенцией, и [добавить конкретные налоги] Договаривающегося государства*, в той мере, в какой налогообложение на его основании не противоречит Конвенции.

8.2. Обязательство предоставлять запрошенную информацию сохраняется независимо от того, является ли лицо, информация о котором запрашивается, резидентом одного из Договаривающихся государств или же занимается экономической деятельностью в любом из Договаривающихся государств. Например, Договаривающееся государство может запрашивать информацию о банковских вкладах физического лица, являющегося резидентом какого-либо третьего государства.

9. Обязательство, предусмотренное в пункте 1, касается *эффективного* обмена информацией. Договаривающееся государство не может уклоняться от исполнения своих обязательств, установленных в пункте 1, путем необоснованного затягивания, установления необоснованных или трудоемких процедурных барьеров или намеренного принятия мер, препятствующих получению им определенной информации, которая в противном случае подлежала бы предоставлению на основании пункта 1.

10. Примеры, приведенные в пунктах 10.1 и 10.2, ниже, иллюстрируют применение пункта 1 Статьи 26 Конвенции в конкретных случаях. Некоторые из этих примеров разработаны на основе примеров, приведенных

в пунктах 6 и 7 Комментария ОЭСР к Статье 26, однако не полностью совпадают с ними. Во всех этих примерах запрашиваемое государство (Договаривающееся государство, которому направляется запрос информации) в соответствии с пунктом 1 Статьи 26 Конвенции обязано предоставить запрошенную информацию.

10.1. Применение Конвенции в отношениях между государством А и государством В (информация должна быть предоставлена):

- a) государство А, резидентом которого является получатель роялти в соответствии с лицензионным соглашением, пытается применить Статью 12 (Роялти). Оно обращается к государству В, резидентом которого является плательщик роялти, с просьбой предоставить информацию о размерах перечисляемых роялти;
- b) для принятия решения о том, следует ли предоставить получателю роялти частичное освобождение от налогов, предусмотренное в Статье 12, государство В запрашивает государство А, действительно ли получатель является резидентом государства А и собственником роялти и выгодоприобретателем;
- c) при расчете облагаемых налогом прибылей постоянного представительства, которое расположено в государстве А, но имеет головное отделение в государстве В, государство А может запросить у государства В информацию о прибылях и расходах головного отделения и об операциях этого головного отделения с другими постоянными представительствами и ассоциированными компаниями;
- d) аналогичным образом, если ассоциированная компания по смыслу Статьи 9 расположена в государстве А, а другая ассоциированная компания расположена в государстве В, то в этом случае государство А может запросить у государства В информацию о прибылях и расходах ассоциированной компании, находящейся в государстве В, и об операциях этой ассоциированной компании с любыми другими ассоциированными компаниями и постоянными представительствами;
- e) государство А или государство В может запросить информацию, которая может быть полезной для целей применения Статьи 25 (Процедура взаимного согласования);
- f) государство В пытается обложить налогом наемного работника, являющегося резидентом государства А, в соответствии со Статьей 15 (Услуги лиц наемного труда). Продолжительность его работы по найму в государстве В превысила 183 дня. Это государство может обратиться к государству А с

запросом на предоставление информации о величине дохода, освобожденного в государстве А от налогообложения в соответствии со Статьей 23 А (Метод освобождения для избежания двойного налогообложения);

- g) государство А пытается начислить налог на прибыли корпораций предприятию, утверждающему, что оно является товариществом. Государство А может запросить у государства В информацию, которая была бы полезной для надлежащей классификации данного предприятия для целей налогообложения, включая информацию о том, как это предприятие классифицируется для целей налогообложения в государстве В;
- h) один из резидентов государства А обращается с просьбой в соответствии со Статьей 23 В зачесть ему в счет налоговых платежей сумму подоходного налога, якобы уплаченного в государстве В. Государство А может запросить у государства В информацию о том, действительно ли указанная в заявлении выплата налогов была произведена.

10.2. Исполнение внутреннего законодательства:

- a) одна из компаний в государстве А поставляет товары независимой компании в государстве В. Государство А обращается к государству В с просьбой указать, какую цену компания в государстве В уплатила за поставленные товары, с тем чтобы обеспечить надлежащее взыскание налога на добавленную стоимость по своим национальным ставкам;
- b) компания в государстве А продает товары через компанию в государстве С (возможно, стране с низкими налогами) компании в государстве В. Компании могут быть как ассоциированными, так и независимыми. Между государством А и государством С и между государством В и государством С не существует договоров, регулирующих налоговые вопросы. В соответствии с договором между государством А и государством В государство А для обеспечения надлежащего применения положений своего внутреннего законодательства в отношении прибылей, полученных компанией, которая расположена на его территории, просит государство В предоставить информацию о том, какую цену заплатила эта компания в государстве В за указанные товары;
- c) государство А для целей начисления налогов компании, расположенной на его территории, просит государство В в соответствии с договором между государствами А и В предоставить информацию о ценах, взимаемых компанией в го-

сударстве В или группой компаний в государстве В, с которыми компания в государстве А не имеет никаких деловых связей, с тем чтобы дать государству А возможность проверить цены, взимаемые указанной компанией в этом государстве, путем прямого сопоставления (например, с ценами, взимаемыми компанией или группой компаний, занимающей доминирующее положение);

- d) резидент государства А является держателем банковского счета в государстве В, и в соответствии с внутренним законодательством государства В доходы от этого счета освобождаются от налогообложения. Государство А может обратиться к государству В с просьбой предоставить информацию о сумме процентов, начисленных на депонированные на этом счету средства;
- e) финансовый посредник инвестирует средства своих клиентов, являющихся держателями счетов, в государстве А, получая дивиденды и проценты. Государство А предписывает финансовому посреднику вести учет держателей счетов, являющихся выгодоприобретателями, однако обычно не запрашивает эту отчетность для обеспечения соблюдения внутреннего законодательства. Государство В подозревает, что некоторые выгодоприобретатели из числа клиентов этого финансового посредника являются его резидентами, которые согласно его внутреннему законодательству обязаны платить соответствующие налоги. Государство В может обратиться к государству А с просьбой получить для него у финансового посредника информацию о личности держателей счетов;
- f) корпорация, являющаяся резидентом государства А, имеет дочерние компании в государстве В и государстве С. Государство В считает, что дочерняя компания, осуществляющая деятельность на его территории, переводит часть прибылей в дочернюю компанию, расположенную в государстве С. Государство В может обратиться к государству А с просьбой предоставить ему информацию о прибылях и убытках дочерней компании, расположенной в государстве С, если внутреннее законодательство государства А предписывает материнской компании вести обязательный учет операций ее дочерних компаний за рубежом.

Пункт 2

11. Нельзя ожидать от Договаривающегося государства, что оно будет предоставлять конфиденциальную финансовую информацию другому

Договаривающемуся государству, не будучи уверенным в том, что эта информация не станет известна лицам, не имеющим права на ознакомление с ней. Для обеспечения гарантий сохранения конфиденциальности, необходимых для эффективного обмена информацией, в пункте 2 предусматривается, что информация, передаваемая на основании положений Конвенции, считается в получающем государстве столь же закрытой, как и информация, полученная на основании внутреннего законодательства этого государства. Санкции за нарушение конфиденциального характера этой информации в указанном государстве будут определяться нормами административного и уголовного права этого государства.

12. Разумеется, информация, полученная на основании Статьи 26, была бы совершенно или практически бесполезной для запрашивающего государства (Договаривающегося государства, запрашивающего информацию), если бы запрет на ее разглашение носил абсолютный характер. В пункте 2 предусматривается, что информация, полученная на основании Статьи 26, может разглашаться лицам и органам, которые занимаются начислением или сбором налогов, упомянутых в пункте 1, обеспечением исполнения или преследованием с целью исполнения решений о таком налогообложении либо рассмотрением апелляций, связанных с такими налогами. Кроме того, существует понимание, что данная информация может также доводиться до сведения налогоплательщика, его представителя или свидетелей в гражданском или уголовном разбирательстве.

12.1. Как указано в пункте 12, полученная информация может доводиться до сведения упомянутых лиц и органов и — в соответствии с последним предложением пункта 2 данной статьи — может разглашаться ими в ходе открытых судебных заседаний или в судебных решениях, где фигурирует имя налогоплательщика. Очевидно, что, после того как информация использовалась в ходе открытых судебных заседаний или в судебных решениях и, таким образом, стала открытой, такая информация может воспроизводиться по материалам судебных досье или по решениям и для других целей, в том числе в качестве возможных доказательств. Однако такое публичное разглашение информации не означает, что лицам и органам, упомянутым в пункте 2, разрешается предоставлять по соответствующему запросу дополнительную полученную информацию.

12.2. Если какое-либо из Договаривающихся государств или оба эти государства возражают против того, чтобы информация, полученная на основании Статьи 26, обнародовалась судами, или против того, чтобы после предания гласности таким путем эта информация использовалась в других целях, они должны четко выразить это возражение в их соответствующей конвенции.

13. Как правило, информация, полученная Договаривающимся государством, может использоваться только для целей, упомянутых в пункте 1. Если эта информация может представлять ценность для получающего государства для целей, отличных от упомянутых в этом пункте, данное государство не может использовать информацию для таких других целей без санкции компетентного органа передающего государства. Не следует необоснованно отказывать в предоставлении такой санкции.

13.1. В некоторых случаях Договаривающееся государство может осуществлять судебное преследование налогоплательщика за уклонение от налогов, а также еще за какое-нибудь преступление, такое как отмывание денег, о совершении которого можно судить на основании той же совокупности фактов. В этой ситуации получающее государство может пожелать использовать предоставленную ему информацию как для той, так и для другой цели.

13.2. Точно так же информация, полученная Договаривающимся государством, не может раскрываться третьей стране, если только в двустороннем договоре между Договаривающимися государствами содержится четко сформулированное положение, допускающее раскрытие информации.

13.3. Договаривающиеся государства, желающие расширить круг целей, в которых они могут использовать информацию, передаваемую на основании этой статьи, могут сделать это, добавив в конце пункта 2 следующий текст:

Несмотря на вышеизложенное, информация, полученная Договаривающимся государством, может использоваться для других целей, когда такая информация может использоваться для таких других целей в соответствии с законами обоих государств и при условии, что компетентный орган передающего государства санкционирует такое использование.

14. В Типовой конвенции ОЭСР с изменениями, внесенными в 2005 году, содержится положение, разрешающее доводить информацию, полученную в соответствии со Статьей 26, до сведения лиц, которым поручено осуществлять надзор за лицами, имеющими право на получение такой информации. Это положение также включено в пункт 2 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

14.1. Разглашаемая информация должна ограничиваться сведениями, необходимыми этим органам для выполнения своих надзорных функций. К числу таких надзорных органов относятся структуры, контролирующие деятельность органов, занимающихся начислением и сбором налогов и обеспечением исполнения решений о налогообложении, в

рамках общей административной деятельности правительства Договаривающегося государства. Такое разглашение информации допускается лишь при условии, что к лицам, занимающимся надзорной деятельностью, предъявляются по крайней мере столь же жесткие требования в отношении обеспечения конфиденциальности, как и к сотрудникам, занимающимся начислением и сбором налогов и обеспечением исполнения решений о налогообложении. Компетентные органы предлагают согласовывать, какие структуры являются надзорными органами по смыслу данного пункта.

Пункт 3

15. Пункт 3 Статьи 26 содержит положения, ограничивающие обязательство запрашиваемого государства согласно пункту 1. Однако ограничения, предусмотренные в пункте 3, могут отменяться положениями пунктов 4 и 5. Положения пункта 3, рассматриваемые с учетом положений пунктов 4 и 5, не должны трактоваться таким образом, чтобы препятствовать эффективному обмену информацией между Договаривающимися государствами. Кроме того, Договаривающееся государство должно до заключения договора уведомить другое Договаривающееся государство обо всех конкретных положениях своего законодательства и административной практики, которые, по его мнению, дают ему право отказывать в выполнении обязательства, возложенного на него в соответствии с пунктом 1.

16. Пункт 3 *а*, который следует рассматривать с учетом ограничений, предусмотренных в пунктах 4 и 5, разъясняет, что Договаривающееся государство не обязано принимать меры, выходящие за рамки его внутреннего законодательства и административной практики, чтобы предоставить информацию другому Договаривающемуся государству. Например, если законодательство запрашиваемого государства или его административная практика не позволяет ему без санкции суда производить выемку частных документов у налогоплательщика, то оно не обязано производить такую выемку без санкции суда в интересах запрашивающего государства, даже если запрашивающее государство может в соответствии с его собственным законодательством или административной практикой производить такую выемку без санкции суда. Цель этой нормы состоит в том, чтобы не допустить возникновения в результате применения Статьи 26 непреднамеренной коллизии между обязательством Договаривающегося государства согласно Статье 26 и его обязательствами согласно внутреннему законодательству.

16.1. Положения внутреннего законодательства, требующие обеспечения конфиденциальности информации, полученной налоговыми органами, не должны толковаться как препятствующие обмену инфор-

мацией на основании пункта 3 *a*, поскольку в соответствии с пунктом 2 налоговые органы запрашивающего государства обязаны соблюдать конфиденциальный характер информации, полученной на основании этой статьи.

16.2. Пункт 1 обязывает запрашиваемое государство предоставлять информацию по всем налогам, существующим в запрашивающем государстве, даже если в запрашиваемом государстве аналогичные налоги отсутствуют. Пункт 3 *a* не освобождает от обязательства предоставлять информацию в отношении налогов, которые не взимаются в запрашиваемом государстве. Например, запрашиваемое государство не может уклониться от обязательства предоставлять информацию, которая была бы полезна запрашивающему государству при обеспечении исполнения решения о сборе налога на добавленную стоимость, лишь в силу того, что в запрашиваемом государстве налог на добавленную стоимость не взимается. Разумеется, запрашиваемое государство может уклониться от обязательства предоставлять такую информацию на основании пункта 3 *b*, если оно не может получить указанные сведения в соответствии со своими обычными административными процедурами.

16.3. Цель пункта 3 *a* состоит в том, чтобы избежать ловушек по неосторожности, а не в том, чтобы создавать такие ловушки. Договаривающееся государство, которое считает, что оно не обязано получать определенные сведения для другого Договаривающегося государства в силу своего законодательства или административной практики (включая законодательство и административную практику субнациональных органов власти), должно в письменном виде информировать об этой позиции до заключения договора, содержащего Статью 26. Оно обязано также указать, как такая позиция может сказаться на его способности обеспечивать эффективный обмен информацией. Например, если Договаривающееся государство считает, что один из его законов не позволяет ему предоставлять другому Договаривающемуся государству информацию о собственниках-выгодоприобретателях его компаний-резидентов или других юридических лиц, то оно обязано в письменном виде уведомить об этой позиции в ходе переговоров по заключению договора, разъяснив влияние этого закона на его обязательства по взаимопомощи. В зависимости от фактов и обстоятельств в каждом конкретном случае непредставление этой информации может лишить Договаривающееся государство права ссылаться на пункт 3 *a* для отказа в выполнении своих обязательств согласно пункту 1.

16.4. Договаривающееся государство, которое вносит изменение в свое законодательство или административную практику после заключения договора, содержащего пункт 3 *a*, должно своевременно информировать другое Договаривающееся государство об этом изменении. В

зависимости от фактов и обстоятельств в каждом конкретном случае такое изменение может представлять собой существенное нарушение конвенции. В любом случае непредставление своевременного уведомления о таком изменении может лишить Договаривающееся государство права ссылаться на пункт 3 а для отказа в выполнении своих обязательств согласно пункту 1.

16.5. Договаривающееся государство, желающее расширить рамки ограничения, предусмотренного в настоящее время в пункте 3 а, может внести в этот подпункт следующие изменения:

- а) принимать административные меры, расходящиеся с законодательством и административной практикой этого Договаривающегося государства или другого Договаривающегося государства, даже если это Договаривающееся государство знает о том, что конкретные положения его законодательства или административной практики, вероятно, препятствуют эффективному обмену информацией, но не уведомляет об этом другое Договаривающееся государство;

17. Некоторые страны по закону обязаны направлять лицу, предоставляющему информацию, и/или налогоплательщику, в отношении которого проводится расследование, соответствующее уведомление до передачи этой информации другой стране. Такие процедуры уведомления могут являться важным аспектом прав, предусмотренных во внутреннем законодательстве. В некоторых случаях уведомление может помочь избежать ошибок (например, в случаях неправильной идентификации лица) или облегчить обмен информацией (позволив налогоплательщикам, получившим уведомление, начать добровольно сотрудничать с налоговыми органами запрашивающего государства). Однако процедуры уведомления не должны использоваться таким образом, который с учетом конкретных обстоятельств запроса подрывал бы усилия запрашивающего государства по предотвращению ухода от налогообложения или уклонения от налогов. Иными словами, они не должны препятствовать эффективному обмену информацией или необоснованно затягивать его. Например, процедуры уведомления должны допускать изъятия из правила о предварительном уведомлении в случаях, когда запрос информации носит исключительно срочный характер или когда уведомление может с высокой степенью вероятности подорвать шансы на успешное проведение расследования в запрашивающем государстве.

17.1. Договаривающееся государство, которое в соответствии со своим внутренним законодательством обязано уведомлять лицо, предоставляющее информацию, и/или налогоплательщика о том, что предлагается осуществить обмен информацией, должно информировать своих партнеров

по договору в письменном виде о наличии такого требования и о том, какие последствия это требование имеет для его обязательств по взаимопомощи. Такая информация должна доводиться до сведения другого Договаривающегося государства до заключения договора и впоследствии во всех случаях, когда в соответствующие нормы вносятся изменения. В зависимости от фактов и обстоятельств в каждом конкретном случае непредставление этой информации может лишить Договаривающееся государство права ссылаться на пункт 3 *a* для отказа в выполнении своих обязательств согласно пункту 1.

18. Как правило, запрашиваемое государство не обязано принимать в интересах запрашивающего государства административные меры, которые не допускаются законодательством или административной практикой запрашивающего государства. Цель этой нормы заключается в том, чтобы не допустить использования запрашивающим государством административных мер запрашиваемого государства для обхода ограничений, установленных в отношении запрашивающего государства его собственным правительством.

18.1. Разные страны неизбежно будут использовать различные механизмы для получения и предоставления информации. Различия в законодательстве и административной практике не могут использоваться как основание для отказа запрашиваемого государства в запрашиваемой информации, если только указанные различия не ограничивают существенным образом правомочия запрашивающего государства на получение и предоставление информации в случаях, когда запрашивающее государство само получает законный запрос от запрашиваемого государства.

18.2. Общая норма, изложенная в пункте 18, не применяется, когда та или иная конкретная процедура оказывается предусмотренной в правовой системе или административной практике лишь одной страны. Например, Договаривающееся государство, получившее запрос на предоставление информации о вынесенном им административном решении или заключенном соглашении о предварительном установлении цены (СПЦ), не может ссылаться на отсутствие аналогичного решения или режима СПЦ в запрашивающем государстве как на основание для неисполнения своего обязательства предоставлять такую информацию согласно пункту 1.

19. Большинство стран признают в своем внутреннем законодательстве, что информация не может быть получена у лица, если это лицо может сослаться на гарантии против принуждения к даче самообвиняющих показаний. Поэтому запрашиваемое государство может отказать в предоставлении информации, если действующие в нем гарантии против при-

нуждения к даче самообвиняющих показаний не позволяют ему получить такую информацию или если гарантии против принуждения к даче самообвиняющих показаний, существующие в запрашивающем государстве, не позволили бы ему получить такую информацию в аналогичных обстоятельствах. Однако на практике гарантии против принуждения к даче самообвиняющих показаний не должны иметь существенного или вообще какого-либо значения применительно к большинству запросов информации. Гарантии против принуждения к даче самообвиняющих показаний носят личный характер, и физическое лицо не может претендовать на них, если ему самому не грозит опасность уголовного преследования. Цель подавляющего большинства запросов информации заключается в получении информации от третьих лиц, таких как банки, посредники или контрагенты, а не от физических лиц, находящихся под следствием. Кроме того, гарантии против принуждения к даче самообвиняющих показаний, как правило, предоставляются лишь физическим лицам.

20. Пункт 3 *b* разрешает запрашиваемому государству отказываться от исполнения обязательства, возложенного на него согласно пункту 1, когда оно не может получить запрашиваемую информацию в соответствии со своей обычной административной практикой или когда другое Договаривающееся государство не могло бы получить такую информацию в соответствии со своей обычной административной практикой. Цель этой нормы состоит в том, чтобы не допустить возложения запрашивающим государством необоснованного бремени на запрашиваемое государство.

20.1. Считается, что информация является доступной в соответствии с обычной административной практикой, если эта информация находится в распоряжении налоговых органов или может быть получена ими в ходе нормальной процедуры исчисления налогов, которая может включать проведение специальных расследований или специального изучения бухгалтерской отчетности предприятия, ведущейся налогоплательщиком или другими лицами. Например, если запрашиваемое государство в соответствии со своей политикой в области ревизии получает информацию о правильности трансфертных цен, используемых его налогоплательщиками в отношениях с ассоциированными компаниями, считается, что оно в состоянии получить аналогичную информацию о своих налогоплательщиках и ассоциированных компаниях для запрашивающего государства.

20.2. Если Договаривающиеся государства не договорились об ином, предполагается, что информация, запрашиваемая Договаривающимся государством, может быть получена этим государством в аналогичной ситуации, если только это государство не уведомило в письменном виде другое Договаривающееся государство об ином.

20.3. При заключении конвенции между развитой и развивающейся страной нередко предполагается, что развитая страна будет обладать более широкими административными возможностями, нежели развивающаяся. Такая разница в административных возможностях не дает оснований ни одному из Договаривающихся государств в соответствии с подпунктом 3 *b* отказывать в выполнении обязательства предоставлять информацию согласно пункту 1. Иными словами, пункт 3 не требует, чтобы применение Статьи 26 было в равной степени выгодно обоим Договаривающимся государствам. Свободно заключив конвенцию, Договаривающиеся государства предположительно пришли к выводу, что этот договор в целом обеспечивает получение каждым из них взаимных выгод. При этом не обязательно презюмируется, что такая взаимность обеспечивается в рамках каждой статьи или каждого подпункта каждой статьи. Напротив, обычно Договаривающееся государство отказывается от определенных выгод по одной статье, чтобы получить выгоды по другой статье.

20.4. Хотя в пунктах 3 *a* и 3 *b* прямо не предусматривается взаимность выгод, в Комментариях ОЭСР к Статье 26 излагается мнение, что требование взаимности может вытекать из формулировки пункта 3 *b*, которая, в частности, ограничивает обязанность Договаривающегося государства предоставлением информации, являющейся доступной в соответствии с обычной административной практикой другого Договаривающегося государства. По сути, в Комментариях ОЭСР выражение «являющаяся доступной» понимается как означающее, что другое Договаривающееся государство обладает реальными административными возможностями для получения этой информации. Альтернативная точка зрения заключается в том, что термин «являющаяся доступной» означает, что налоговый орган уполномочен получать такую информацию независимо от того, имеет ли он возможности для реализации этих полномочий. Страны могут по желанию четко указать в договоре, что Договаривающиеся государства обязаны осуществлять обмен информацией даже в случаях, когда одно из указанных Договаривающихся государств обладает гораздо меньшими возможностями по получению информации о налогоплательщиках. Для этого они могут изменить формулировку подпункта *b* следующим образом:

- b*) предоставлять информацию, которая не может быть получена в соответствии с обычной административной практикой этого Договаривающегося государства или является недоступной в соответствии с законодательством этого Договаривающегося государства или другого Договаривающегося государства;

21. Как правило, запрашиваемое государство может в соответствии с пунктом 3 *c* отказаться предоставлять информацию, представляющую

собой конфиденциальный обмен сообщениями между адвокатом, юрисконсультom или другим признанным юридическим представителем, выступающим в этом качестве, и его клиентом, в той мере, в какой этот обмен сообщениями защищен от разглашения согласно внутреннему законодательству.

21.1. Рамки защищенного от разглашения конфиденциального обмена сообщениями должны быть узко определены. Такая защита не распространяется на документы или записи, переданные адвокату, юрисконсульту или другому признанному юридическому представителю в попытке защитить такие документы или записи от разглашения, требуемого по закону. Кроме того, от разглашения не защищается информация о личности, такой как директор или выгодоприобретатель — собственник компании. Хотя рамки защиты, обеспечиваемой согласно внутреннему законодательству конфиденциальным обменом сообщениями, в разных государствах могут различаться, сфера защиты, предусмотренная в соответствии с пунктом 3 с, не является настолько широкой, чтобы препятствовать эффективному обмену информацией.

21.2. Несмотря на положения внутреннего законодательства запрашиваемого государства, это государство может отказаться предоставить запрашиваемые сведения, содержащиеся в обмене сообщениями между адвокатами, юрисконсультами или другими признанными юридическими представителями и их клиентами, лишь в случае если такие представители выступают в своем качестве адвокатов, юрисконсультов или других признанных юридических представителей, а не в ином качестве, таком как номинальные акционеры, попечители, учредители, директора компаний или бухгалтеры, или когда они представляют компанию в ходе ее коммерческих контактов по доверенности. В частности, этот обмен сообщениями должен производиться добросовестно для цели получения или оказания юридической помощи или для использования в ходе ведущегося или планируемого судопроизводства.

21.3. Ни в коем случае запрашиваемое государство не может отказать в разглашении сведений, содержащихся в обмене сообщениями между адвокатами, юрисконсультами или другими признанными юридическими представителями и их клиентами, если эти лица сами участвовали совместно со своими клиентами в планировании действий по уклонению от налогов или уходу от налогообложения.

21.4. Утверждение, что та или иная информация защищена от разглашения, поскольку является частью конфиденциального обмена сообщениями между адвокатом, юрисконсультom или другим признанным юридическим представителем и его клиентом, должно рассматриваться исключительно в Договариваемом государстве, в соответствии с зако-

нодательством которого выдвигается это утверждение. Таким образом, не предполагается, что суды запрашиваемого государства должны рассматривать утверждения, выдвинутые на основании законов запрашивающего государства.

22. Пункт 3 с позволяет также запрашиваемому государству отказывать в предоставлении информации, если разглашение этой информации приведет к раскрытию какой-либо торговой, деловой, промышленной, коммерческой или профессиональной тайны или торгового процесса. Прежде чем сослаться на это положение, Договаривающееся государство должно серьезно подумать, действительно ли интересы плательщика обосновывают необходимость применения этой нормы. Понятие тайны, упоминаемое в этом пункте, не следует толковать слишком широко. Широкое толкование этого положения во многих случаях противоречило бы цели Статьи 26, поскольку сделало бы неэффективным предусматриваемый этой статьей обмен информацией.

22.1. Под торговой или промышленной тайной или торговым процессом обычно понимается информация, которая имеет большое экономическое значение и может быть использована на практике, причем ее несанкционированное использование может нанести серьезный ущерб (например, может вызвать серьезные финансовые трудности). Цель этого изъятия по соображениям тайны заключается в том, чтобы не допустить ситуации, при которой обмен информацией наносил бы несправедливый ущерб налогоплательщикам, раскрывая их конкурентам или потенциальным конкурентам ценную секретную информацию и тем самым существенно снижая коммерческую ценность этой информации. Секретная информация, которая ранее имела существенную коммерческую ценность, может разглашаться, если на момент получения запроса эта информация уже не имеет существенной коммерческой ценности. Информация не является секретной по смыслу пункта 3 с только в силу того, что ее разглашение выставило бы налогоплательщика или третье лицо в невыгодном или постыдном свете или могло бы заставить налогоплательщика уплатить дополнительные налоги или лишить его доходов. Договаривающееся государство может принять решение о предоставлении запрашиваемой информации, когда оно приходит к выводу об отсутствии разумных оснований полагать, что для соответствующего налогоплательщика могут наступить неблагоприятные последствия, несовместимые с обменом информацией.

22.2. Секретная информация может быть предоставлена запрашивающему государству, если запрашиваемое государство устанавливает, что опасность публичного разглашения этой информации или ее получения конкурентами крайне маловероятна из-за требований в отношении обеспечения конфиденциальности, установленных в пункте 2. Документ, за-

щищенный от полного разглашения по причине того, что он содержит защищенную секретную информацию, может быть обнаружен, если убрать из него секретную информацию.

22.3. Финансовая информация, включая бухгалтерские книги и отчетность, по своей природе не составляет торговую, деловую или иную тайну. Однако в ограниченном числе определенных случаев разглашение финансовой информации может раскрывать торговую, деловую или иную тайну. Например, запрос на предоставление информации об определенных отчетах о закупках может быть связан с тайной, если разглашение такой информации раскроет запатентованную формулу, используемую при изготовлении изделия. Защита такой информации может также распространяться на информацию, которой владеют третьи лица. Например, в банке может храниться еще не рассмотренная заявка на патент, или же в заявлении на получение займа или в контракте, хранящемся в банке, может описываться тайный торговый процесс или формула. В таких обстоятельствах сведения, составляющие торговую, промышленную или иную тайну, должны быть изъяты из документов, а оставшаяся финансовая информация может стать предметом соответствующего обмена.

23. Пункт 3 с также предусматривает ограничение на обмен информацией, затрагивающей интересы самого государства. В соответствии с этим ограничением Договаривающиеся государства не обязаны предоставлять информацию, разглашение которой противоречило бы публичному порядку (*ordre public*). Это ограничение должно использоваться лишь в исключительных случаях. Например, такой случай может возникнуть, если мотивом для проведения налогового расследования в запрашивающем государстве является преследование по политическим, расовым или религиозным соображениям. На это ограничение также можно сослаться, когда запрашиваемая информация составляет государственную тайну. Например, не требуется предоставлять конфиденциальную информацию, которая находится в распоряжении спецслужб и разглашение которой противоречило бы жизненным интересам запрашиваемого государства. Таким образом, вопросы публичного порядка (*ordre public*) редко возникают в контексте обмена информацией между партнерами по договору.

24. Как говорилось выше, пункт 3 может наделять запрашиваемое государство правом в определенных ситуациях отказывать в предоставлении информации. При этом не требуется сослаться на какое-либо из указанных в этом пункте ограничений. Если запрашиваемое государство отказывается воспользоваться своим правом согласно пункту 3 и предоставляет запрашиваемую информацию, то обмен информацией

по-прежнему регулируется в рамках Статьи 26. Соответственно на информацию распространяется действие норм об обеспечении конфиденциальности, изложенных в пункте 2. Кроме того, у затронутого этим обменом налогоплательщика или у какого-либо иного третьего лица нет никаких оснований утверждать, что налоговые органы запрашиваемого государства нарушили обязанность обеспечивать конфиденциальность, возложенную на них нормами внутреннего законодательства.

25. Согласно Статье 26 для возникновения обязательства обмениваться информацией не требуется признания расследуемого деяния уголовным преступлением в каком-либо из Договаривающихся государств. Однако некоторые договоры требуют такого признания. В таких договорах может быть важно предусмотреть, что достаточным условием для возникновения обязательства обмениваться информацией является признание расследуемого деяния преступлением в запрашивающем государстве. В качестве меры предосторожности некоторые государства, не ограничивающие сферу применения положений об обмене информацией исключительно вопросами уголовного разбирательства, возможно, пожелают четко указать в своем договоре, что обоюдного признания расследуемого деяния преступлением не требуется. Чтобы устранить возможность включения в договор требования об обоюдном признании деяния преступлением, можно добавить в статью следующий новый пункт 6, изменив нумерацию существующего пункта 6 на пункт 7.

6. Обязательство обмениваться информацией возникает на основании пункта 1 независимо от того, подозревается ли лицо, в отношении которого ведется расследование, в совершении преступного деяния или нет. Положения настоящей статьи ни в коем случае не следует истолковывать как позволяющие Договаривающемуся государству отказывать в предоставлении информации только на том основании, что расследуемое деяние не является преступлением по закону этого Договаривающегося государства, если такое деяние произошло в этом Договаривающемся государстве.

Пункт 4

26. Пункт 4 был добавлен в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций в 2011 году. Он полностью совпадает с аналогичным положением, добавленным в Типовую конвенцию ОЭСР. Таким образом, Комментарий ОЭСР к пункту 4 полностью применим и к толкованию пункта 4 Статьи 26. Позиция, изложенная в Комментарие ОЭСР, заключается в том, что добавление указанного пункта должно помочь в толковании Статьи 26, и не приводит к изменению существа обязательств, предусмотренных в прежней редакции Статьи 26.

26.1. Согласно пункту 4 запрашиваемое государство обязано использовать имеющиеся в его распоряжении меры по сбору информации для получения запрошенной информации, даже несмотря на то, что эти меры применяются исключительно для предоставления информации другому Договаривающемуся государству. Под «мерами по сбору информации» понимаются законы и административные или судебные процедуры, позволяющие Договаривающемуся государству получать и предоставлять запрошенную информацию. Таким образом, необходимость выполнения запрашиваемым государством обязанности предоставлять информацию согласно пункту 1 отнюдь не обязательно должна зависеть от наличия у этого государства внутреннего налогового интереса в такой информации.

26.2. Как указывается во втором предложении пункта 4, обязательство, содержащееся в этом пункте, в целом подпадает под действие ограничений, установленных в пункте 3. При этом в пункте предусматривается изъятие, не позволяющее запрашиваемому государству уклоняться от выполнения обязательства предоставлять информацию по причине внутреннего законодательства или практики, предусматривающей требование наличия внутреннего налогового интереса в такой информации. Таким образом, запрашиваемое государство не может уклоняться от выполнения обязательства предоставлять информацию на том основании, что его внутреннее законодательство или практика позволяет ему предоставлять лишь ту информацию, в которой оно само заинтересовано для собственных целей налогообложения.

26.3. Для многих стран сочетание положений пункта 4 и их внутреннего законодательства обеспечивает достаточную основу для использования имеющихся в их распоряжении мер по сбору информации в целях получения запрошенной информации даже в отсутствие у них внутреннего налогового интереса к такой информации. Однако другие страны, возможно, предпочли бы четко разъяснить в Конвенции, что Договаривающиеся государства обязаны обеспечивать наличие у своих компетентных органов необходимых полномочий на совершение таких действий. Договаривающиеся государства, которые хотели бы уточнить этот момент, возможно, пожелают заменить пункт 4 следующим текстом:

4. Для осуществления обмена информацией в соответствии с положениями пункта 1 каждое Договаривающееся государство принимает необходимые меры, в том числе законодательного, нормотворческого или административного характера, для обеспечения наличия у его компетентных органов достаточных полномочий согласно внутреннему законодательству на получение информации

в целях обмена ею независимо от того, нуждается ли данное Договаривающееся государство в указанной информации для своих собственных целей налогообложения.

Пункт 5

27. Пункт 5 был добавлен в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций в 2011 году. Он полностью совпадает с аналогичным положением, добавленным в Типовую конвенцию ОЭСР. Таким образом, Комментарий ОЭСР к пункту 5 полностью применим и к толкованию пункта 5 Статьи 26. Ниже, в ходе обсуждения вопроса ограничений, связанных с тайной, активно используются положения Комментария ОЭСР. Позиция, изложенная в Комментарие ОЭСР, заключается в том, что добавление указанного пункта должно помочь в толковании Статьи 26 и не приводит к изменению существа обязательств, предусмотренных в прежней редакции Статьи 26.

27.1. Пункт 1 налагает на Договаривающееся государство позитивное обязательство обмениваться всеми видами информации. Цель пункта 5 заключается в том, чтобы обеспечить невозможность использования ограничений, предусмотренных в пункте 3, для уклонения от обмена информацией, находящейся в распоряжении банков, других финансовых учреждений, номинальных держателей, агентов или фидуциариев, или информацией о собственниках.

27.2. В пункте 5 говорится, что запрашиваемое государство не должно отказывать в предоставлении информации запрашивающему государству только на том основании, что запрошенная информация находится в распоряжении банка или другого финансового учреждения. Таким образом, положения пункта 5 отменяют положения пункта 3 в том смысле, что пункт 3 разрешает запрашиваемому Договаривающемуся государству отказывать в предоставлении информации на основании положений внутреннего законодательства о банковской тайне. Доступ к информации, находящейся в распоряжении банков или других финансовых учреждений, может осуществляться прямо или косвенно с использованием судебных или административных процедур. Процедура косвенного доступа не должна быть столь обременительной и трудоемкой, чтобы затруднять доступ к банковской информации.

27.3. В пункте 5 также предусматривается, что Договаривающееся государство не может отказывать в предоставлении информации лишь на том основании, что эта информация находится в распоряжении лица, выступающего в качестве агента или фидуциария. Например, если в Договаривающемся государстве действует закон, согласно которому вся информация, находящаяся в распоряжении фидуциария, рассматри-

вается как профессиональная тайна исключительно на том основании, что она находится в распоряжении фидуциария, то указанное государство не может ссылаться на этот закон в качестве основания для отказа в предоставлении другому Договаривающемуся государству информации, находящейся в распоряжении фидуциария. Лицо выступает в качестве фидуциария, когда оно занимается деятельностью или осуществляет операции с денежными активами и имуществом не от своего имени и не в своих интересах, а в интересах другого лица, причем фидуциарий находится с этим другим лицом в таких отношениях, которые предполагают и обуславливают необходимость доверия, с одной стороны, и добросовестности — с другой. Типичным примером лица, действующего в качестве фидуциария, является попечитель. Термин «агент» носит чрезвычайно широкий характер и включает всех лиц, занимающихся оказанием корпоративных услуг (например, агентов по организации компаний, трастовые компании, зарегистрированных агентов, юристов).

27.4. В пункте 5 устанавливается, что Договаривающееся государство не должно отказывать в предоставлении информации только на том основании, что испрашиваемая информация связана с интересами лица, включая компании и товарищества, фонды или аналогичные организационные структуры, как собственника. Государство не может отклонять запросы на предоставление информации лишь в силу того, что согласно его внутреннему законодательству или практике принято рассматривать информацию о собственниках как торговую или иную тайну.

27.5. Хотя пункт 5 ограничивает способность запрашиваемого государства ссылаться на пункт 3 при отказе в предоставлении информации, находящейся в распоряжении банка, финансового учреждения, лица, выступающего в качестве агента или фидуциария, или при отказе в предоставлении информации, связанной с интересами лица как собственника, этот пункт не отменяет всей защиты, предусмотренной пунктом 3. Запрашиваемое государство по-прежнему может отказать в предоставлении такой информации, если в основе этого отказа лежат существенные причины, не связанные со статусом владельца запрошенной информации как банка, финансового учреждения, агента, фидуциария или номинального держателя, или тем, что эта информация связана с интересами лица как собственника.

27.6. Пункт 5 отнюдь не обязательно лишает запрашиваемое государство возможности отказать на основании пункта 3 *b* в предоставлении информации, представляющей собой конфиденциальный обмен сообщениями между адвокатом, юрисконсультom или другим признанным юридическим представителем и его клиентом, даже если указанное лицо выступает в качестве агента. Однако, для того чтобы воспользоваться

положениями пункта 3 *b*, запрашиваемое государство должно продемонстрировать, что обмен сообщениями между адвокатом, юрисконсультom или другим признанным юридическим представителем и его клиентом отвечает всем требованиям этого пункта, в том числе положению о том, что указанный обмен сообщениями защищен от разглашения в соответствии с нормами внутреннего законодательства, что отказ не связан со статусом юридического представителя как агента, фидуциария или номинального держателя, что никакие из документов, о которых идет речь, не были предоставлены юридическому представителю для недопущения их обнародования и что отказ в предоставлении информации не будет препятствовать эффективному обмену информацией.

27.7. Договаривающиеся государства, которые хотели бы четко определить защиту, обеспечиваемую конфиденциальному обмену сообщениями между клиентом и его адвокатом, юрисконсультom или другим признанным юридическим представителем, могут сделать это, добавив в конце пункта 5 следующий текст:

Ничто в предыдущем предложении не препятствует Договаривающемуся государству отказать в получении или предоставлении информации, которая раскрывала бы содержание конфиденциального обмена сообщениями между клиентом и адвокатом, юрисконсультom или другим признанным юридическим представителем, в тех случаях, когда такой обмен сообщениями защищен от разглашения согласно пункту 3 *b* и когда ссылка на защиту в соответствии с этим пунктом не связана со статусом юридического представителя как агента, фидуциария или номинального держателя.

28. Применение пункта 5 иллюстрируется следующими примерами:

- a) компания X владеет большинством акций дочерней компании Y, и обе компании инкорпорированы в соответствии с законодательством государства A. Государство B проводит изучение коммерческих операций компании Y в государстве B для целей налогообложения. В ходе этого изучения возникает вопрос о прямом и косвенном участии в капитале компании Y, и государство B направляет государству A запрос о предоставлении информации об участии любого лица в любых активах компании Y. В ответ государство A должно предоставить государству B информацию о собственниках как по компании X, так и по компании Y;
- b) физическое лицо, являющееся налогоплательщиком в государстве A, имеет банковский счет в банке B государства B. Государство A изучает налоговую декларацию этого физичес-

кого лица и направляет государству В запрос о предоставлении всей информации о доходах по банковскому счету и об активах в банке В, с тем чтобы определить наличие среди депонированных сумм доходов этого физического лица, с которых не были уплачены налоги. Государство В обязано предоставить государству А запрашиваемую банковскую информацию;

- с) банк А в государстве А подозревается в том, что он подписал секретные соглашения с некоторыми вкладчиками, которые поручили банку перечислять начисленные им проценты на счета в независимом офшорном банке. Государство В просит государство А представить ему копии этих секретных соглашений. Банк А утверждает, что указанные соглашения являются правовыми документами, конфиденциальность которых защищается гарантией против разглашения адвокатом информации о клиенте. Государство А обязано предоставить запрошенные документы.

Пункт 6

29. Формулировка пункта 6 была взята с незначительными изменениями из последнего предложения пункта 1 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций до его изменения в 2011 году. Пункт 6 прямо наделяет компетентные органы полномочиями разрабатывать процедуры для эффективного обмена информацией. В Типовой конвенции ОЭСР пункт 6 или аналогичное положение отсутствует. Позиция, сформулированная в Комментариях ОЭСР, заключается в том, что указанные полномочия вытекают из Статьи 26.

29.1. Для проведения обмена информацией в соответствии с предыдущими пунктами настоящей статьи пунктом 6 предусматривается, что компетентные органы Договаривающихся государств совместно разрабатывают процедуры обмена информацией, включая регулярный обмен информацией, как правило в электронной форме. Хотя пункт 6 не требует от них заблаговременной разработки процедур до возникновения необходимости в обмене конкретной информацией, это настоятельно рекомендуется сделать для обеспечения эффективного обмена информацией.

29.2. Некоторые государства могут пожелать в явно выраженной форме указать в своем договоре, что компетентные органы обязаны не только обмениваться информацией, но и устанавливать процедуры для автоматического и спонтанного обмена информацией. Эти страны могут пожелать добавить в конец пункта 6 следующую формулировку:

Помимо реагирования на конкретные запросы о предоставлении информации, компетентные органы обмениваются информацией на регулярной и спонтанной основе. Время от времени они согласовывают, какие виды информации или документов предоставляются на регулярной основе.

29.3. Некоторые члены Комитета выразили озабоченность в связи с тем, что необходимость удовлетворения запросов о предоставлении информации, поступающих от развитой страны в адрес развивающейся, может стать непосильным бременем для налогового управления этой развивающейся страны в силу различного потенциала их налоговых органов с точки зрения получения и предоставления информации. Эту озабоченность можно снять, предусмотрев, что запрашивающее государство несет ответственность за покрытие неоправданно высоких расходов, связанных с предоставлением запрошенной информации. В этой связи вопрос о том, являются ли расходы на получение запрошенной информации неоправданно высокими, предлагается решать не путем установления некоего абсолютного порогового уровня, а посредством сопоставления соответствующих расходов с общим бюджетом налогового управления, которому препровождается запрос о предоставлении информации. Например, относительно небольшая в абсолютном выражении сумма может оказаться неоправданно высокой для налогового управления, обладающего весьма ограниченными ресурсами, тогда как для управления, располагающего значительными средствами, даже крупная в абсолютном выражении сумма может не быть неоправданно высокой.

29.4. Страны, обеспокоенные тем, что запросы информации могут привести к возникновению у развивающихся стран значительных расходов, могут добавить в конце пункта 6 следующую формулировку:

Неоправданно высокие расходы, понесенные в связи с предоставлением информации, покрываются той Договаривающейся стороной, которая запрашивает эту информацию. Если ожидается, что расходы, связанные с предоставлением информации в ответ на конкретный запрос, окажутся неоправданно высокими, компетентные органы Договаривающихся сторон заблаговременно проводят консультации друг с другом.

С. ОБЗОР МЕХАНИЗМОВ ОБМЕНА ИНФОРМАЦИЕЙ

30. Пункты 6–25 Комментария к Статье 26 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, излагаемые ниже, могли бы быть включены в справочник, в котором рассматриваются механизмы обмена.

Регулярный обмен информацией

6. Один из методов обмена информацией заключается в регулярном, или автоматическом, обмене информацией между несколькими странами — участницами Договора⁵¹. Ниже рассматриваются различные аспекты, которым компетентные органы должны уделять повышенное внимание при разработке порядка такого регулярного обмена информацией. При анализе регулярного обмена информацией следует учитывать, что некоторые страны, не желающие получать такую информацию на регулярной основе (или не имеющие возможности получать ее на регулярной основе из-за того, что передающие страны не осуществляют регулярного сбора такой информации), могут предпочесть получать подобного рода информацию в ответ на конкретные запросы. В этом случае сведения, рассматриваемые в настоящем разделе, могут предоставляться и способом, о котором пойдет речь в следующем разделе, озаглавленном «Передача информации в ответ на конкретные запросы».

Передаваемые сведения

7. *Регулярные источники доходов.* Сведения, являющиеся объектом регулярной передачи или обмена информацией, могут включать данные о регулярных источниках доходов, передаваемых между странами, таких как дивиденды, проценты, вознаграждение (включая заработную плату, оклады, гонорары и комиссионные), роялти, рента и другие возможные платежи, регулярная передача которых между указанными двумя странами составляет значительную величину. Следует признать, что в настоящее время лишь немногие страны лишены возможности регулярно предоставлять информацию такого рода из-за того, что их процедуры сбора налогов не предусматривают получения необходимых данных.

Операции с участием налогоплательщика. Регулярный обмен информацией может охватывать некоторые существенные операции с участием налогоплательщиков:

- а) операции, связанные с самим договором:
 - поступившие от резидентов получающей страны требования о возмещении налога, уплаченного в передающей стране;
 - поступившие от резидентов получающей страны требования об освобождении от налогов передающей страны или о предоставлении им определенных льгот;

⁵¹ Под «передающей страной» понимается страна, передающая информацию, а под «получающей страной» — страна, получающая информацию.

- b) операции, связанные с конкретными аспектами законодательства передающей страны: сведения о доходах резидентов получающей страны, на которые распространяются специальные положения национального законодательства передающей страны о полном или частичном освобождении от налогов;
- c) операции, связанные с деятельностью резидентов получающей страны в передающей стране:
- открытие и закрытие резидентами получающей страны отделений, филиалов и т. д. в передающей стране;
 - создание или ликвидация резидентами получающей страны корпораций в передающей стране;
 - создание или ликвидация резидентами получающей страны трестов в передающей стране;
 - открытие и закрытие резидентами получающей страны банковских счетов в передающей стране;
 - имущество, полученное резидентами получающей страны в передающей стране в порядке наследования, завещания или дарения;
 - дополнительные процедуры по утверждению завещания в передающей стране с участием резидентов получающей страны;
- d) общая информация:
- налоговое законодательство, административные процедуры и т. д. передающей страны;
 - изменения в структуре регулярных источников доходов, передаваемых между странами, особенно в той мере, в какой они затрагивают соглашение, включая толкование административными органами положений соглашения и выносимые в их отношении судебные решения и административную практику или события, влияющие на применение этого соглашения;
 - деятельность, затрагивающая или искажающая применение положений соглашения, включая новые приемы или методы уклонения от налогов или ухода от налогообложения, используемые резидентами передающей или получающей страны;
 - деятельность, имеющая последствия для налоговой системы получающей страны, включая новые приемы или методы уклонения от налогов или ухода от налогообло-

жения, используемые резидентами любой из стран, которые оказывают существенное влияние на налоговую систему получающей страны.

Общие оперативные аспекты, которые необходимо учитывать

8. Компетентные органы должны учитывать различные факторы, которые могут сказываться на оперативном характере регулярного обмена информацией, в том числе на его эффективности. Например:

- a) страны, которые больше заинтересованы в получении информации в ответ на конкретные запросы, нежели на регулярной основе, при определении круга запрашиваемых ими сведений должны учитывать сведения, перечисленные в настоящем обзоре в разделе, посвященном регулярному обмену информацией;
- b) для ограничения объема малозначимой информации можно установить минимальный пороговый уровень;
- c) можно предусмотреть ежегодную ротацию категорий предоставляемой на регулярной основе информации об источниках доходов: например, в один год предоставлять информацию только о дивидендах, в следующем году — сведения только о процентах и т. д.;
- d) регулярный обмен информацией отнюдь не обязательно должен быть полностью симметричным. Страна А может быть заинтересована в получении информации по одним позициям, но не по другим; страна В может отдавать предпочтение другим сведениям; нет необходимости в том, чтобы обе стороны получали информацию по позициям, которые их не интересуют; не следует также допускать, чтобы любая из этих стран отказывалась предоставлять информацию по определенным позициям лишь на том основании, что она сама не заинтересована в получении аналогичных сведений;
- e) хотя сама по себе обмениваемая информация о статьях доходов может не всегда являться значимой с точки зрения вывода доходов из-под налогообложения, регулярный обмен информацией может дать представление о том, в какой степени капитальные или другие активы, являющиеся источниками передаваемых доходов, выводятся из-под налогообложения;
- f) еще один вопрос, который необходимо решить, заключается в том, должна ли информация о доходах ограничивать-

ся сведениями о получателе платежей, или же она должна включать и данные о плательщике;

- g) еще один фактор, который следует учитывать, заключается в том, должна ли эта информация охватывать только резидентов получающей страны, включать также domiciliрованных в этой стране лиц или ее граждан или же ограничиваться любой из вышеуказанных категорий;
- h) необходимо учитывать степень детализации предоставляемой информации, например указание имени налогоплательщика или получателя, профессии, адреса и т. д.;
- i) еще один момент, который необходимо учитывать, — это форма и язык предоставляемой информации.

Факторы, которые необходимо учитывать передающей стране

9. Передающая страна может пожелать принять во внимание факторы, влияющие на ее способность выполнять требования, связанные с регулярным обменом информацией. Предполагается, что учет этих факторов должен привести к более тщательному отбору круга сведений, являющихся предметом регулярного обмена информацией, а не к принятию решения не осуществлять обмен информацией, которая может быть практически полезной.

10. К числу факторов, которые следует учитывать, относится способность административных органов передающей страны получать соответствующую информацию. Эта способность в свою очередь определяется общей эффективностью ее административных процедур, использованием удержаний в счет уплаты налогов, использованием информации, поступающей от плательщиков или других лиц, и общей величиной расходов на получение соответствующей информации.

Факторы, которые необходимо учитывать получающей стране

11. Получающая страна может пожелать принять во внимание факторы, влияющие на ее способность использовать информацию, которая может быть получена в рамках регулярного обмена информацией, такие как способность административных органов получающей страны достаточно оперативно использовать эту информацию и эффективно сопоставлять ее с собственными данными о своих налогоплательщиках либо на регулярной основе, либо в достаточно широких масштабах, чтобы оправдать регулярное получение такой информации.

Передача информации в ответ на конкретные запросы

12. В настоящее время широко используется такой метод обмена информацией, как обращение одной страны — участницы договора к другой стране с запросом о предоставлении конкретной информации. Эта информация может касаться конкретного налогоплательщика и определенных аспектов его положения или конкретных видов операций или деятельности либо сведений более общего характера. Ниже рассматриваются различные аспекты, которым компетентные органы должны уделять повышенное внимание при разработке порядка такого обмена информацией в ответ на конкретные запросы.

Передаваемые сведения

13. *Конкретные налогоплательщики.* Круг сведений, которые могут быть запрошены у передающей страны в отношении того или иного налогоплательщика получающей страны, по сути, неограничен и зависит от факторов, влияющих на положение этого налогоплательщика в налоговой системе получающей страны и от отношения данного налогоплательщика и его деятельности к передающей стране. Как представляется, попытки заранее определить конкретные сведения, которые могут быть предоставлены в ходе обмена информацией в ответ на конкретный запрос, вряд ли будут плодотворными или необходимыми. Таким образом, соглашение о предоставлении информации в ответ на конкретные запросы может не предусматривать никаких ограничений в отношении круга, объема и вида предоставляемой информации с учетом рассматриваемых в настоящем документе общих ограничений.

14. Направление запроса на предоставление конкретной информации может быть обусловлено самыми разными причинами. Например:

- a) информация необходима для окончательного установления размеров налогов, причитающихся с налогоплательщика в получающей стране, когда величина причитающихся налогов зависит от доходов или активов налогоплательщика во всем мире; характера участия корпораций получающей страны в акционерном капитале в передающей стране; величины или категории расходов, произведенных в передающей стране; и domicilia физического или юридического лица для целей налогообложения;
- b) информация необходима для установления достоверности налоговой декларации налогоплательщика, представленной налоговому управлению получающей страны, или достовер-

ности требований налогоплательщика или представленных им доказательств в обоснование своей налоговой декларации, когда такая налоговая декларация вызывает подозрения или является предметом фактического расследования;

- с) информация необходима для установления подлинных размеров причитающихся с налогоплательщика налогов в получающей стране, когда имеются подозрения, что представленные им данные о причитающихся налогах недостоверны.

Конкретные виды операций или деятельности. Обмен информацией в ответ на конкретный запрос отнюдь не обязательно ограничивается предоставлением информации в ответ на запросы, касающиеся конкретных налогоплательщиков. Он может включать предоставление по соответствующему запросу информации, касающейся определенных видов операций или деятельности. Например:

- а) информации о цене, стоимости, комиссионных или других подобных показателях в передающей стране, необходимой налоговым органам получающей страны либо для установления причитающихся налогов в конкретной ситуации, либо для разработки стандартов для проведения расследований в отношении соответствующих налогоплательщиков в ситуациях, связанных с возможным занижением или завышением платы за экспортируемые или импортируемые товары, выплатой комиссионных по международным операциям и т. п.;
- б) информации о типичных методах, которыми обычно совершаются в передающей стране конкретные операции или виды деятельности;
- с) информации о том, осуществляется ли в передающей стране тот или иной конкретный вид деятельности, который может влиять на положение налогоплательщиков или величину причитающихся налогов в получающей стране.

15. *Экономические связи между странами.* Конкретный запрос может касаться информации о конкретных экономических связях между странами, которая может быть полезна стране для проверки эффективности деятельности ее налоговых органов, например:

- а) информации об объеме экспорта из передающей страны в получающую страну;
- б) информации об объеме импорта из получающей страны в передающую страну;

- c) наименования банков, осуществляющих в передающей стране операции с отделениями, филиалами и т. п. резидентов получающей страны.

Следует отметить, что, поскольку относящиеся к этой категории сведения, такие как данные об объеме экспорта между странами, предположительно не относятся налоговыми органами передающей страны к конфиденциальной информации, они могут свободно разглашаться в получающей стране, как это предусмотрено в Статье 26.

Нормы, применимые к конкретным запросам

16. Компетентные органы должны разрабатывать нормы, применимые к направлению конкретных запросов получающей страной и подготовке ответов передающей страной. Эти нормы должны разрабатываться таким образом, чтобы облегчать систематическую оперативную процедуру, регулируемую такой обмен информацией, которая была бы эффективной и упорядоченной. Хотя указанные нормы могут носить общий характер в том смысле, что они устанавливают стандарты или руководящие принципы, регулирующие конкретные процедуры в связи с запросом, указанные нормы должны также допускать проведение компетентными органами обсуждения конкретных ситуаций, которые, по мнению любой из стран, требуют особого режима. Эти нормы должны регулировать:

- a) степень конкретности реквизитов, которые должен содержать запрос получающей страны, форму такого запроса и язык запроса и ответа;
- b) насколько полно получающая страна должна использовать или исчерпать свои собственные административные процедуры и возможности до обращения с конкретным запросом; предполагается, что получающая страна должна предпринять добросовестные усилия по самостоятельному получению информации, прежде чем прибегать к процедуре направления конкретного запроса;
- c) условия, влияющие на характер и объем ответа, подготовленного передающей страной. Этот аспект должен включать способность передающей страны представлять документацию, когда получающая страна нуждается в материалах в такой форме для использования в судебных или иных разбирательствах, включая надлежащее удостоверение подлинности документов.

Передача информации по собственной инициативе передающей страны (спонтанный обмен информацией)

17. Компетентные органы должны решить, хотят ли они в дополнение к информации, получаемой с использованием методов регулярного обмена информацией и передачи информации в ответ на конкретные запросы, в соответствии с которыми передающая страна автоматически направляет информацию или систематически отвечает на конкретные запросы получающей страны, осуществлять передачу информации по инициативе самой передающей страны. Такая передача информации может производиться в случаях, когда налоговые органы передающей страны в ходе своей деятельности получают информацию, которую они считают важной для получающей страны. Эта информация может касаться отдельных аспектов положения конкретного налогоплательщика и связи этого положения с налогами, причитающимися с него в получающей стране, или причитающимися налогами других налогоплательщиков в получающей стране. Кроме того, эта информация может касаться динамики операций или поведения различных налогоплательщиков или групп налогоплательщиков в передающей или получающей стране, которые с большой вероятностью могут оказывать влияние на размер причитающихся налогов или начисление и сбор налогов в получающей стране ввиду либо ее внутреннего законодательства, либо договорных положений.

18. Руководствуясь стандартами, регулирующими обмен информацией, которые разработаны в соответствии с договором, компетентные органы должны решить, возлагается ли на передающую страну обязанность разработать конструктивную процедуру и руководящие принципы, регулирующие, когда должна передаваться такая информация, должен ли вопрос о передаче такой информации решаться передающей страной, пусть и исключительно по собственному усмотрению, или же вопрос о такой передаче вообще не должен рассматриваться передающей страной. Даже если принимается решение о том, что разработка системы передачи такой информации является обязанностью передающей страны, предполагается, что именно эта страна будет по собственному усмотрению решать, выполняются ли условия, предусмотренные этой системой.

Использование полученной информации

19. Компетентные органы должны будут решить вопрос о допустимом использовании полученной информации. Решение этого вопроса, по сути, зависит от правовых требований, изложенных в самой Статье 26. Степень использования информации зависит

главным образом от требований национального законодательства в отношении разглашения налоговой информации или от других «требований в отношении конфиденциальности» налоговой информации. При этом возможно, что степень разглашения или жесткость ограничений на разглашение в двух странах, участвующих в обмене информацией, могут различаться. Однако не следует считать, что возможное существование таких различий является чем-то неправомерным или сводит на нет обмен информацией, который в противном случае происходил бы, если участвующие в нем страны удовлетворены таким положением, вытекающим из Статьи 26, согласованной ими при принятии конвенции.

Получатели информации, поступившей в результате обмена

20. Компетентные органы должны будут четко указать — либо путем детального перечисления, либо путем отсылки к существующим сопоставимым нормам в получающей стране, — кто в этой стране имеет право на получение информации. Согласно Статье 26 информация может, например, разглашаться:

- a) лицам или органам, занимающимся начислением или сбором налогов, охватываемых Конвенцией;
- b) лицам или органам, занимающимся обеспечением исполнения или преследованием с целью исполнения решений о таком налогообложении;
- c) административным трибуналам, занимающимся рассмотрением апелляций, связанных с такими налогами;
- d) судебным трибуналам, занимающимся рассмотрением дел, связанных с такими налогами;
- e) в ходе открытых судебных заседаний или в судебных решениях в тех случаях, когда эта информация может стать доступной общественности в случае принятия решения о целесообразности такого шага;
- f) компетентным органам другой страны (см. раздел ниже, озаглавленный «Консультации между несколькими компетентными органами»).

Форма, в которой предоставляется информация

21. Допускаемая степень раскрытия информации может оказывать влияние на форму предоставления этой информации, чтобы быть полезной получающей стране. Так, если информация может использоваться судебными органами и если для использования она должна иметь определенный характер или форму, то в этом случае

компетентные органы должны будут решить, как обеспечить предоставление информации в форме, отвечающей указанному требованию (см. также комментарий в отношении документов в разделе выше, в котором идет речь о нормах, применимых к конкретному запросу).

Консультации между несколькими компетентными органами

22. Страны могут пожелать рассмотреть разработанные компетентными органами процедуры проведения консультаций с участием более двух компетентных органов в рамках конкретного договора. Так, если страны А, В и С объединены системой договоров, то компетентные органы А, В и С могут пожелать провести совместные консультации. Проведение совместного заседания может оказаться желательным независимо от наличия сети договоров, непосредственно объединяющей все три страны. Например, проведение совместного заседания может оказаться желательным в случае наличия договоров между А и В, А и С, а также В и С или между А и В и В и С, но не между А и С. Страны, желающие, чтобы их компетентные органы участвовали в таких консультациях, должны подготовить правовую базу для проведения таких консультаций, добавив в свои договоры положение о необходимых полномочиях. Некоторые страны могут счесть, что Статья 26 разрешает проведение совместных консультаций в тех случаях, когда все три страны непосредственно связаны двусторонними договорами. Однако руководящие принципы⁵² не регулируют проведения совместных консультаций, когда — как в описанной выше второй ситуации — система договоров между странами не носит полностью замкнутого характера. В таком случае необходимо добавлять в договор положение, разрешающее компетентным органам страны В предоставлять информацию, полученную от страны А, компетентным органам страны С. Такое договорное положение могло бы содержать гарантию того, что компетентный орган страны А должен дать согласие на подобные действия компетентного органа страны В. Предполагается, что указанные органы будут давать такое согласие лишь в случаях, когда они удовлетворены положением договора между В и С, регулирующим соблюдение конфиденциальности.

⁵² См. Руководство Организации Объединенных Наций по проведению переговоров о заключении двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами [2003 год], часть третья, глава III, раздел Е. Размещено по адресу: www.un.org/esa/ffd/tax/manual.htm.

Общие факторы

23. Существует целый ряд общих факторов, влияющих на обмен информацией, в отношении которых компетентным органам необходимо будет после внимательного изучения принять решение о том, следует ли их учитывать в силу либо оказываемого ими влияния на конкретные оперативные аспекты осуществления обмена информацией, либо их влияния на сам процесс обмена информацией в целом. К таким общим факторам относятся описанные ниже.

Факторы, влияющие на осуществление обмена информацией

К числу этих факторов относятся следующие:

- a) компетентные органы должны принять решение в отношении каналов связи для различных видов обмена информацией. Один из возможных способов связи заключается в предоставлении должностному лицу одной страны разрешения лично посетить другую страну для получения информации от компетентного органа и ее обсуждения в целях ускорения процесса обмена информацией;
- b) некоторые страны могут счесть полезным и целесообразным размещение одной страной представителей своих налоговых органов в другой стране — участнице договора. Такой порядок будет, скорее всего, определяться полномочиями, договором или соглашениями, а не статьёй об обмене информацией в предлагаемом договоре об избежании двойного налогообложения (хотя данную статью можно рассматривать как регулирующую данный вопрос, если это не противоречит национальному законодательству ни одной из стран), и этот порядок будет определять условия, регулирующие присутствие таких представителей, и их функции. В этой связи следует отметить, что, как представляется, указанный процесс отнюдь не обязательно должен быть взаимным, то есть вполне допустима ситуация, когда страна А имеет своих представителей в стране В, но не наоборот, если страна А считает этот процесс полезным, а страна В — нет. Если имеются условия для направления таких представителей, то в этом случае компетентные органы могут желать координировать свои действия с этими представителями в ситуациях, когда такая координация делает процесс обмена информацией более эффективным или когда такая координация представляется целесообразной по иным причинам;

- c) некоторые страны могут счесть целесообразным непосредственное участие одного из сотрудников налоговых органов одной страны в проводимом налоговым органом другой страны совместном или «групповом» расследовании конкретного налогоплательщика или деятельности. В большинстве стран использование этой процедуры будет, скорее всего, определяться полномочиями, договором или соглашениями, а не статьей об обмене информацией в предлагаемом договоре, хотя страны могут рассматривать данную статью как разрешающую компетентным органам санкционировать использование этой процедуры, если это не противоречит национальному законодательству ни одной из стран. В любом случае, если принимается решение об использовании этой процедуры, то представляется целесообразным распространять на такие расследования гарантии и процедуры, разработанные в рамках статьи об обмене информацией в предлагаемом договоре;
- d) процедуры обмена информацией следует разрабатывать таким образом, чтобы они обладали необходимой значимостью для эффективного выполнения материально-правовых положений договора. Так, положения договора, касающиеся трансфертного ценообразования и распределения доходов и расходов, содержат свои собственные требования к обмену информацией, необходимому для их эффективного осуществления. Процесс обмена информацией должен учитывать такие требования;
- e) в материально-правовых положениях договора должно учитываться наличие и требования процедур обмена информацией. Так, если существует адекватная информационная база для процесса обмена информацией, позволяющая одной стране вычитать из облагаемой налогом суммы расходы, понесенные в другой стране, то при подготовке договора следует решить вопрос о принципиальной приемлемости таких вычетов;
- f) компетентным органам следует решить вопрос о том, в какой степени должно производиться совместное покрытие или возмещение расходов, связанных с процессом обмена информацией.

Факторы, влияющие на структуру процесса обмена информацией

24. К числу этих факторов относятся следующие:

- a) следует признать, что разработанные процедуры обмена информацией между страной А и страной В отнюдь не

обязательно должны совпадать с аналогичными процедурами обмена информацией между страной А и страной С или между страной В и страной С. Эти процедуры должны прежде всего отвечать потребностям двух стран, непосредственно участвующих в обмене информацией, и не должны полностью дублировать в каждом случае процедуры, используемые в отношениях между другими странами, в угоду формальному единообразию. Вместе с тем следует отметить, что для решения задачи недопущения уклонения от налогов и ухода от налогообложения на международном уровне нередко будет требоваться международное сотрудничество налоговых органов ряда стран. Вследствие этого некоторые страны могут счесть целесообразным разработать процедуры и договорные положения, отличающиеся достаточной гибкостью, с тем чтобы иметь возможность проводить в рамках предусмотренного ими сотрудничества консультации с участием многих стран и механизмов обмена информацией;

- b) компетентные органы должны будут взвешивать последствия наличия в национальном праве ограничений на получение информации в стране, запрашивающей информацию у другой страны, в национальном законодательстве которой подобных ограничений не существует. Так, предположим, что страна А запрашивает информацию у страны В, и налоговые органы в стране В имеют возможность обратиться к национальным финансовым учреждениям для получения такой информации, тогда как налоговые органы в стране А, как правило, лишены права обращаться к национальным финансовым учреждениям для получения информации для целей налогообложения. Как должен рассматриваться этот вопрос в стране В? Следует отметить, что в данном случае Статья 26 позволяет стране В получать информацию у национальных финансовых учреждений и передавать ее стране А. Таким образом, национальное законодательство страны В, регулирующее конфиденциальность налоговой информации, не препятствует получению и передаче ею такой информации в случае принятия соответствующего решения. Следовательно, вопрос о том, должна ли страна В предоставить информацию в ответ на запрос, должен решаться этой страной исключительно по собственному усмотрению и вполне может стать предметом переговоров между компетентными органами. Следует отметить, что на практике в подобной ситуации многие

страны предоставляют информацию в ответ на запросы и что это оказывается действительно полезным для обеспечения эффективного обмена информацией в целях недопущения ухода от налогообложения. Вместе с тем следует также отметить, что страна А, направляющая в подобных случаях другим странам запрос о предоставлении информации, в свою очередь должна признать собственную обязанность попытаться изменить свое внутреннее законодательство в целях укрепления полномочий собственных налоговых органов на национальном уровне, с тем чтобы они также могли предоставлять информацию в ответ на запросы других стран. Следует иметь в виду, что страна, подписавшая конвенцию о налогообложении, которая включает пункт 5 Статьи 26 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, обязана предоставлять информацию другому участнику этой конвенции независимо от положений ее национального законодательства, регулирующих соблюдение банковской тайны;

- c) в дополнение к рассмотренным выше ситуациям правового дисбаланса компетентные органы должны будут принимать во внимание последствия возможных диспропорций, возникающих из-за различий в других аспектах деятельности и начислению и сбору налогов. Так, если страна А не может в ответ на запросы предоставлять информацию в столь же полном объеме, как это может делать страна В, из-за практических проблем с деятельностью по начислению и сбору налогов в стране А, то не может ли обмен информацией свестись к уровню, соответствующему возможностям страны А? Иными словами, должна ли страна В в целом или в конкретных аспектах быть готова удовлетворять поступающие от страны А запросы на предоставление информации даже в тех случаях, когда страна А не в состоянии удовлетворять запросы страны В? Этот вопрос аналогичен рассмотренному в предыдущем пункте, и ответ на него должен быть таким же;
- d) следует отметить, что Статья 26 уполномочивает передающую страну использовать собственные административные процедуры исключительно для предоставления информации запрашивающей стране даже в тех случаях, когда лицо, информация о котором запрашивается, не является участником налогового разбирательства в передающей стране. Кроме того, передающая страна должна для целей обмена

информацией использовать собственные административные полномочия точно так же, как если бы речь шла о ее собственном налогообложении;

- e) компетентные органы должны будут принимать во внимание влияние на процесс обмена информацией бытующего в одной стране убеждения, что налоговая система или система начисления и сбора налогов другой страны в целом или в конкретных ситуациях носит дискриминационный или конфискационный характер. Вполне возможно, что более углубленный анализ такого убеждения может привести к включению в договор или в национальное законодательство материально-правовых положений, которые полностью снимут существующие — по мнению первой страны — проблемы и тем самым облегчат процесс обмена информацией. В качестве возможного примера такого положения можно привести режим непостоянных резидентов;
- f) компетентные органы должны будут учитывать возможные последствия процесса обмена информацией для конкурентоспособности налогоплательщиков соответствующих стран. Так, если у страны А существует договор со страной В, предусматривающий обмен информацией, то страна А должна будет учитывать влияние на структуру или процесс обмена информацией того факта, что страна С не имеет аналогичного договора со страной В, так что положение компаний страны С, осуществляющих деятельность в стране В, с точки зрения налогообложения в стране В может отличаться от положения компаний страны А. Точно так же, даже при наличии между странами С и В договора, содержащего статью об обмене информацией, в тех случаях, когда налоговые органы страны А обладают более широкими полномочиями для получения информации (в целях обмена ею со страной В), чем налоговые органы страны С, или в каких-либо других аспектах более эффективны в своей деятельности и, таким образом, располагают более значительным объемом информации, также может возникнуть аналогичная разница в положении компаний разных стран с точки зрения налогообложения. Таким образом, представляется очевидным, что надлежащая реализация положений об обмене информацией требует приложения налоговыми органами всех стран универсальных усилий по формированию и развитию в соответствии с нормами национального права своей способности получать инфор-

мацию и умения использовать информацию, которая требуется для высокоэффективного и справедливого начисления и сбора налогов.

Периодические консультации и обзоры

25. Поскольку неизбежно будут возникать расхождения в толковании и применении, конкретные трудности и непредвиденные проблемы и ситуации, необходимо предусмотреть проведение эффективных и оперативных консультаций между компетентными органами. Такие консультации должны проводиться как для рассмотрения конкретных ситуаций и проблем, так и для периодического обзора деятельности, предусмотренной в положении об обмене информацией. Проведение периодических обзоров должно обеспечивать осуществление обмена информацией с требуемой оперативностью и эффективностью в интересах соответствия базовым требованиям реализации положений договора и способствует адекватному соблюдению договорных положений и национального законодательства обеих стран.

Статья 27

ВЗАИМОПОМОЩЬ В СБОРЕ НАЛОГОВ

1. Данной статьей предусматриваются правила, в соответствии с которыми Договаривающиеся государства⁵³ могут прийти к соглашению о взаимной помощи в сборе налогов. В некоторых государствах национальное законодательство или политика могут не допускать такую форму помощи или вводить ограничения на ее осуществления. Вместе с тем в некоторых случаях по соображениям административного характера предоставление помощи в сборе налогов другому государству может быть сочтено необоснованным или по той же причине может потребоваться ее ограничение. В связи с этим во время переговоров каждое Договаривающееся государство должно принять решение о том, должна ли и в каком объеме предоставляться помощь другому государству с учетом различных факторов, в том числе:

- позиции, закрепленной в национальном законодательстве, по вопросу предоставления помощи в сборе налогов других государств;

⁵³ В тексте настоящего Комментария к Статье 27 государство, которое направляет просьбу о предоставлении ему помощи, называется «запрашивающее государство», тогда как государство, к которому обращена просьба о предоставлении помощи, называется «запрашиваемое государство».

- того, имеется ли сходство между налоговыми системами, налоговым администрированием и правовыми стандартами данных двух государств и, если имеется, какова степень этого сходства, в частности, в отношении защиты основных прав налогоплательщиков (например, своевременное и надлежащее представление уведомления о задолженности по налоговым выплатам налогоплательщика, право на сохранение конфиденциальности информации о налогоплательщике, право на подачу апелляционной жалобы, право быть заслушанным и представить свои доводы и доказательства, право на помощь адвоката по выбору данного налогоплательщика, право на справедливое судебное разбирательство и т. д.);
- будет ли помощь в сборе налогов сбалансированной и взаимовыгодной для обоих государств;
- способно ли налоговое администрирование каждого государства обеспечить эффективное предоставление такой помощи;
- не будут ли затраты на предоставление такой помощи чересчур высокими для запрашиваемого государства с учетом рассматриваемой денежной суммы;
- являются ли торговые и инвестиционные потоки между двумя государствами достаточными, чтобы оправдать такую форму помощи; или
- должен ли перечень налогов, подпадающих под действие этой статьи, быть ограничен по конституционным или другим соображениям.

Данная статья должна быть включена в Конвенцию только в том случае, если каждое государство придет к выводу, что на основе этих факторов все государства могут договориться о предоставлении помощи в сборе налогов, взимаемых другим государством.

2. Статья предусматривает всестороннюю помощь в сборе налогов. Некоторые государства могут предпочесть обеспечить более ограниченный вид помощи в сборе налогов. Это может быть единственной формой помощи в сборе налогов, которые они в целом в состоянии обеспечить или которые они могут согласовать в какой-либо определенной конвенции. Например, государство может захотеть ограничить помощь теми случаями, когда выгоды от Конвенции (например, снижение налогов в государстве, где возникают такие доходы, как проценты) были востребованы лицами, не имеющими на них права. Государства, желающие предоставлять такую ограниченную помощь в сборе налогов, могут без ограничения принять в двустороннем порядке альтернативный вариант статьи со следующим текстом:

Статья 27

ВЗАИМОПОМОЩЬ В СБОРЕ НАЛОГОВ

1. Договаривающиеся государства предоставляют друг другу помощь в сборе налогов в той мере, в которой это необходимо для предотвращения использования любого освобождения от сниженной налоговой ставки, предоставленных по настоящей Конвенции, лицами, не имеющими права на такие льготы. Компетентные органы Договаривающихся государств могут по взаимному согласию договориться о порядке применения этой статьи.
2. Ни в каком случае положения данной статьи не должны толковаться так, чтобы это накладывало на Договаривающееся государство обязательство:
 - a) осуществлять административные меры, которые противоречат законам и административной практике этого или другого Договаривающегося государства;
 - b) осуществлять меры, которые бы противоречили государственной политике (*ordre public*).

Пункт 1

3. Данный пункт содержит принцип, в соответствии с которым Договаривающееся государство обязано предоставить помощь другому государству в сборе причитающихся ему налогов при условии выполнения положений этой статьи. Пункты 3 и 4 предусматривают две формы такой помощи.
4. В этом пункте также предусматривается, что помощь, предоставляемая в соответствии с данной статьей, не ограничивается статьями 1 и 2. По этой причине помощь должна предоставляться в отношении сбора просроченных налогов, которые любое лицо должно тому или иному Договаривающемуся государству, независимо от того, является или не является это лицо резидентом Договаривающегося государства. Вместе с тем некоторые Договаривающиеся государства, возможно, пожелают ограничить предоставление помощи налогами, которые задолжали резиденты того или иного Договаривающегося государства. Такие государства могут по своему усмотрению ограничить сферу действия данной статьи, исключив упоминание Статьи 1 из этого пункта.
5. Пункт 1 данной статьи относится к обмену информацией для целей положений данной статьи. Таким образом, обеспечивается конфиденциальность информации, которой обмениваются для целей предоставления помощи в сборе налогов.

6. Наконец, этим пунктом предусматривается, что компетентные органы Договаривающихся государств могут по взаимному согласованию принять решение относительно деталей практического применения положений данной статьи.

7. Такая договоренность должна, в частности, касаться документации, которой должна подкрепляться просьба об оказании помощи, запрашиваемая в соответствии с пунктом 3 или 4. Обычно принято соглашаться с тем, что просьба об оказании помощи должна подкрепляться такой документацией в соответствии с требованием законодательства запрашиваемого государства или соглашение по этому вопросу достигается компетентными органами Договаривающихся государств и что необходимо (в зависимости от того, о чем идет речь) осуществить сбор задолженности по налогам или принять меры по консервации просроченных налогов. Такая документация может включать, например, заявление о том, что требование о взыскании задолженности по налогам может быть принято к исполнению и что должником является лицо, которое не может в соответствии с законом запрашивающего государства воспрепятствовать ее взысканию или представлению официальной копии международного документа, разрешающего принудительное взыскание просроченных налогов в запрашивающем государстве. Наряду с этим должен быть также представлен официальный перевод данной документации на язык запрашиваемого государства. При необходимости также может быть достигнута договоренность о том, что документ, разрешающий принудительное взыскание просроченных налогов в запрашивающем государстве, когда это целесообразно и соответствует положениям, действующим в запрашиваемом государстве, должен быть как можно скорее после получения просьбы об оказании помощи одобрен, признан, дополнен или заменен тем или иным документом, разрешающим принудительное взыскание налогов в этом запрашиваемом государстве.

8. Наряду с этим должна быть также достигнута договоренность по вопросу о расходах, которые может понести запрашиваемое государство, выполняя просьбу в соответствии с пунктом 3 или 4. Как правило, расходы по сбору просроченной задолженности по налогам относят на счет должника, но необходимо определить, какое государство будет нести расходы, которые не могут быть взысканы с этого лица. Обычная практика в этом случае предусматривает, что в отсутствие договоренности, касающейся этого конкретного случая, обыкновенные расходы, понесенные государством при оказании помощи другому государству, не возмещаются этим другим государством. Обыкновенные расходы — это расходы, которые непосредственно и обычно относятся к сбору налогов, то есть это ожидаемые расходы, возникающие при обычной процедуре взыскания налогов внутри страны. Однако в случае экстраординарных расходов общепринятая практика предусматривает, что их несет запрашивающее

государство, если отсутствует иная двусторонняя договоренность. Такие расходы включают, например, расходы, связанные с применением процедуры особого типа по просьбе другого государства, или дополнительные расходы по оплате услуг экспертов, устных или письменных переводчиков. Большинство государств также считают экстраординарными расходы на рассмотрение дел в суде и на процедуры банкротства. Соглашением должно быть предусмотрено определение экстраординарных расходов, и в любом конкретном случае, связанном с возможными экстраординарными расходами, должны проводиться консультации между Договаривающимися государствами. Вместе с тем также должна быть достигнута договоренность о том, что, как только у одного из Договаривающихся государств возникает предположение о возможном возникновении чрезвычайных расходов, оно должно проинформировать об этом другое Договаривающееся государство и указать приблизительную сумму таких расходов, с тем чтобы другое государство могло принять решение в отношении приемлемости таких расходов. Конечно, Договаривающиеся государства также имеют возможность предусмотреть, что распределение расходов будет осуществляться на основе принципа, отличного от описанного выше подхода; необходимость в этом может возникнуть, например, в случае приостановки исполнения или отзыва просьбы об оказании помощи в сборе просроченных налогов в соответствии с пунктом 7 или когда проблема расходов, понесенных в связи с предоставлением помощи в сборе просроченной задолженности, уже решена с помощью другого правового инструмента, применимого к этим государствам. Наконец, в соглашении должны приниматься во внимание различия в уровне развития Договаривающихся государств. В связи с этим может быть достигнуто соглашение о том, что все расходы, в том числе обычные, будет нести только одно государство. В таком случае Договаривающиеся государства должны достичь соглашения по вопросу о размере таких расходов. Они могут быть определены, например, на основе фиксированной суммы.

9. В этом соглашении компетентные органы могут также затронуть другие практические вопросы, такие как:

- Должен ли быть установлен предельный срок, по истечении которого уже нельзя обратиться с просьбой об оказании помощи в отношении взыскания конкретной задолженности по просроченным налогам?
- Каким должен быть действующий обменный курс, когда задолженность по налоговым выплатам взыскивается в валюте, отличной от валюты, используемой в запрашивающем государстве?
- Как любая сумма, собранная во исполнение просьбы, направленной в соответствии с пунктом 3, должна быть переведена в запрашивающее государство?

- Должен ли быть установлен минимальный порог суммы, ниже которого помощь предоставляться не будет?

Пункт 2

10. В пункте 2 определение термина «задолженность по налоговым выплатам» дается для целей данной статьи. Это определение применяется к любой сумме задолженности по всем налогам, взимаемым от имени Договаривающихся государств, или их административно-территориальных образований, или местных органов власти, но лишь постольку-поскольку взимание таких налогов не противоречит Конвенции или другим документам, действующим между Договаривающимися государствами. Оно также относится к процентам, административным штрафам и затратам на сбор или консервацию этой суммы просроченных налогов. Таким образом, помощь не ограничивается налогами, на которые в целом распространяется Конвенция в соответствии со Статьей 2, что подтверждается в пункте 1.

11. Некоторые Договаривающиеся государства могут предпочесть ограничить сферу применения данной статьи налогами, которые охватываются Конвенцией в соответствии с общими нормами Статьи 2. Государства, желающие сделать это, должны заменить пункты 1 и 2 следующими пунктами:

1. Договаривающиеся государства предоставляют друг другу взаимопомощь во взыскании задолженности по налоговым выплатам. Оказание такой помощи не ограничивается Статьей 1. Компетентные органы Договаривающихся государств могут по взаимному согласованию договориться о порядке применения этой статьи.

2. Термин «взыскание задолженности по налоговым выплатам» в том смысле, как он употребляется в данной статье, означает любую причитающуюся сумму налогов, охватываемых Конвенцией наряду с процентами, административными штрафами и затратами на сбор или консервацию такой суммы.

12. Аналогичным образом, некоторые Договаривающиеся государства, возможно, пожелают ограничить виды налогов, к которым применяются положения данной статьи, и прояснить сферу применения этих положений, включив в определение подробный перечень налогов. Государства, желающие сделать это, могут по своему усмотрению принять в двустороннем порядке следующее определение:

Термин «взыскание задолженности по налоговым выплатам» в том смысле, как он употребляется в настоящей статье, означает любую причитающуюся сумму следующих налогов, взыскиваемых Догова-

ривающимися государствами, наряду с процентами, административными штрафами и затратами на сбор или консервацию такой суммы:

a) (в государстве А):

b) (в государстве В):

13. Для того чтобы обеспечить компетентным органам беспрепятственную возможность передавать информацию для целей данной статьи, Договаривающиеся государства должны принять меры для составления текста этой статьи таким образом, чтобы она разрешала обмен информацией в отношении любого налога, подпадающего под действие настоящей статьи.

14. Ничто в настоящей Конвенции не препятствует применению положений данной статьи к взысканию задолженности по налогам, образовавшейся до вступления Конвенции в силу, так как помощь по взысканию такой задолженности оказывается после вступления Конвенции в силу и после вступления в действие положений данной статьи. Вместе с тем Договаривающиеся государства могут счесть целесообразным уточнить рамки применимости положений этой статьи к такой задолженности по налоговым выплатам, особенно если положения, касающиеся вступления в силу их Конвенции, предусматривают, что положения этой Конвенции будут действовать в отношении налогов, введенных или взимаемых с определенного времени. Государства, желающие ограничить сферу применения данной статьи задолженностью по налогам, которая возникла после вступления Конвенции в силу, могут по своему усмотрению беспрепятственно решить этот вопрос в ходе двусторонних переговоров.

Пункт 3

15. В этом пункте излагаются условия, в соответствии с которыми можно обратиться с просьбой об оказании помощи в сборе просроченных налогов. Взыскание задолженности по налогам должно быть осуществимо по законодательству запрашивающего государства, и должником должно быть лицо, которое на тот момент не может в соответствии с законодательством этого государства воспрепятствовать сбору просроченных налогов. Так будет обстоять дело в том случае, если запрашивающее государство имеет право в соответствии со своим внутренним законодательством осуществлять сбор просроченных налогов, а лицо, которое задолжало данную сумму, не имеет административных прав или прав на судебную защиту, чтобы воспрепятствовать такому сбору.

16. Во многих государствах сбор просроченной задолженности по налогам осуществляется даже несмотря на наличие права на подачу апел-

ляционной жалобы в административный орган или суд в отношении обоснованности или суммы задолженности. Если, однако, внутреннее законодательство запрашиваемого государства не разрешает собирать просроченную задолженность по налогам, пока апелляционная жалоба находится на рассмотрении, то данный пункт не позволяет делать это и в случае просроченной задолженности по налогам другого государства, в отношении которой права апелляции сохраняют свое действие, даже если оно не может воспрепятствовать взысканию задолженности в этом другом государстве. Действительно, фраза [просроченная задолженность] «собираемая этим другим государством в соответствии с положениями его законов, относящихся к принудительному взысканию и сбору его собственных налогов, как если бы эта задолженность по налоговым выплатам была задолженностью этого другого государства» имеет следствием то, что ограничение внутреннего права запрашиваемого государства становится применимым к сбору просроченной задолженности по налогам другого государства. Однако многие государства, возможно, захотят позволить оказание помощи в сборе налогов в тех случаях, когда просроченная задолженность по налогам может взыскиваться в запрашиваемом государстве независимо от существования права апелляции, даже несмотря на то, что собственное законодательство запрашиваемого государства не допускает взыскания налогов в этом случае. Государства, желающие сделать это, могут по своему усмотрению изменить пункт 3 на следующую редакцию:

Если задолженность по налоговым выплатам Договаривающегося государства может быть принудительно взыскана по законам данного государства и должником по этим просроченным налогам выступает лицо, которое на тот момент не может в соответствии с законами данного государства воспрепятствовать их сбору, то такое взыскание задолженности по просроченным налогам, по просьбе компетентного органа данного государства, принимается к исполнению в целях сбора задолженности компетентным органом другого Договаривающегося государства. Такая задолженность по налоговым выплатам собирается этим другим государством в соответствии с положениями его законов, применимых к случаям принудительного взыскания и сбора его собственных налогов, как если бы данная задолженность по налоговым выплатам была задолженностью перед этим другим государством, которая удовлетворяет условиям, позволяющим этому другому государству обратиться с просьбой по настоящему пункту.

17. В пункте 3 также регулируются способы взыскания задолженности по просроченным налогам запрашивающего государства запрашиваемым государством. За исключением таких факторов, как ограничение

по времени и первоочередность (см. комментарий к пункту 5), запрашиваемое государство обязано взыскать задолженность по налоговым выплатам запрашивающего государства, как если бы это была собственная задолженность по просроченным налогам запрашиваемого государства, даже если на тот момент у него нет необходимости принимать меры по взысканию просроченных налогов в отношении этого налогоплательщика для его собственных целей. Как уже отмечалось, фраза «в соответствии с положениями его законодательства, примененного к принудительному взысканию и сбору его собственных налогов» влечет за собой ограничение помощи во взыскании просроченных налогов, в отношении которых не существует никаких дополнительных прав на апелляцию, если в соответствии с внутренним законодательством запрашиваемого государства взыскание собственных просроченных налогов этого государства не разрешается до тех пор, пока такие права продолжают существовать.

18. Не исключено, что просьба может касаться налога, которого в запрашиваемом государстве не существует. Запрашивающее государство указывает при необходимости характер задолженности по налоговым выплатам, компоненты этой задолженности, дату истечения срока погашения задолженности и активы, с которых можно взыскать эту задолженность. Затем запрашиваемое государство действует в соответствии с процедурой, применимой к взысканию собственного налога, аналогичного налогу запрашивающего государства, или в соответствии с любой другой соответствующей процедурой, если аналогичного налога не существует.

Пункт 4

19. Для того чтобы гарантировать права взыскания просроченных налогов запрашивающего государства, данный пункт дает ему возможность обратиться с просьбой к другому государству принять меры по консервации, даже если оно пока не может попросить об оказании помощи в сборе налогов, например пока взыскание задолженности не может быть осуществлено принудительно по закону или если должник по-прежнему имеет право воспрепятствовать ее сбору. Данный пункт должен включаться в конвенции только между теми государствами, которые способны принять меры по консервации в соответствии с их собственными законами. Кроме того, государства, которые считают нецелесообразным принимать меры по консервации в отношении налогов, причитающихся другому государству, могут принять решение не включать этот пункт в свои конвенции или ограничить сферу его применения. В некоторых государствах меры по консервации называются временными мерами, и такие государства могут по своему усмотрению добавить эти слова в данный пункт, чтобы уточнить сферу его применения в контексте своей собственной терминологии.

20. Одним из примеров мер, на которые распространяется действие данного пункта, является конфискация или замораживание активов до вынесения окончательного решения в целях гарантирования наличия этих активов, когда впоследствии будет осуществляться взыскание просроченных налогов. Условия, требующиеся для принятия мер по консервации, у разных государств могут быть различными, но во всех случаях сумма задолженности по налогам должна определяться заранее, хотя бы только предварительно или частично. Нельзя обратиться с просьбой принять меры по консервации в отношении конкретной задолженности по просроченным налогам, пока запрашивающее государство само не примет подобные меры в отношении такой задолженности (см. комментарии к пункту 8).

21. Обращаясь с просьбой по поводу принятия мер по консервации, запрашивающее государство должно указать в каждом конкретном случае, какой этап процесса оценки или сбора налогов был достигнут. Тогда запрашиваемому государству придется рассмотреть вопрос о том, позволяют ли ему в таком случае его собственные законы и административная практика принять меры по консервации.

Пункт 5

22. В пункте 5 впервые предусматривается, что ограничения по срокам запрашиваемого государства, то есть предельные сроки, по истечении которых просьба о взыскании задолженности по налогам не может быть принята к исполнению или задолженность не может быть собрана, не действуют применительно к задолженности по налогам, в отношении которой другое государство обратилось с просьбой в соответствии с пунктом 3 или 4. Поскольку пункт 3 относится к задолженностям по налоговым выплатам, которые могут быть взысканы в принудительном порядке и по закону в запрашивающем государстве, а пункт 4 — к задолженностям по налоговым выплатам, в отношении которых запрашивающее государство может принять меры по их консервации, то из этого следует, что применимы только ограничения по срокам запрашивающего государства.

23. Таким образом, при условии, что задолженность по просроченным налогам может быть по-прежнему принудительно взыскана либо собрана (пункт 3) или служить основанием для принятия мер по ее консервации (пункт 4) в запрашивающем государстве, не может быть подано какое-либо возражение на основании ограничений по срокам, предусматриваемых в соответствии с законами запрашиваемого государства, в отношении применения пункта 3 или 4 к этой задолженности по налогам. Государства, которые не согласны пойти на нарушение своих соб-

ственных внутренних ограничений по срокам, должны внести соответствующие изменения в пункт 5.

24. Договаривающиеся государства могут достичь соглашения о том, что по истечении определенного срока обязательство по оказанию помощи во взыскании просроченных налогов перестает существовать. Этот срок должен начинаться с даты первоначального документа, разрешающего принудительное взыскание задолженности по налогам. Законодательство некоторых государств требует возобновления документа о взыскании задолженности в принудительном порядке, и в этом случае именно первый документ имеет значение для целей исчисления периода времени, по истечении которого прекращается действие обязательства по оказанию помощи.

25. В пункте 5 также предусматривается, что нормы как запрашиваемого (первое предложение), так и запрашивающего (второе предложение) государства, устанавливающие приоритет их собственных задолженностей по налоговым выплатам перед задолженностями других кредиторов, неприменимы к задолженности по налоговым выплатам, в отношении которой направляется просьба в соответствии с пунктом 3 или 4. Подобные нормы часто включаются во внутренние законы в целях обеспечения того, чтобы налоговые органы могли собирать налоги в максимально полном объеме.

26. Правило, в соответствии с которым нормы установления приоритетов запрашиваемого государства неприменимы к задолженности по просроченным налогам другого государства, в отношении которой поступило обращение с просьбой об оказании помощи, применяется даже в том случае, если запрашиваемое государство должно в большинстве случаев относиться к этой задолженности как к своей собственной в соответствии с пунктом 3 или пунктом 4. Государства, которые хотят предусмотреть, чтобы задолженности по просроченным налогам другого государства имели такую же приоритетность, которая применима к их собственным задолженностям по налогам, по своему усмотрению могут внести изменения в этот пункт, убрав слова «или предоставляется какой-либо приоритет» в первом предложении.

27. Слова «по причине их природы как таковой» в конце первого предложения показывают, что сроки и правила определения приоритетности запрашиваемого государства, к которым применим данный пункт, относятся только к тем приоритетам, которые относятся конкретно к неуплаченным налогам. Таким образом, этот пункт не препятствует применению общих норм, касающихся ограничений по срокам или приоритетности, которые применяются в отношении всех долгов (например, нормы, отдающие приоритет претензии по причине того, что претензия возникла или была зарегистрирована до другой претензии).

Пункт 6

28. Данный пункт обеспечивает, что любое правовое или административное возражение, касающееся существования, обоснованности или суммы задолженности по налогам запрашивающего государства, не рассматривается судами или административными органами запрашиваемого государства. В связи с этим в запрашиваемом государстве по этим вопросам не возбуждается судебное или административное производство, например в связи с просьбой о судебном надзоре. Основная цель этой нормы заключается в том, чтобы воспрепятствовать обращению с ходатайством в административные или судебные органы запрашиваемого государства относительно принятия решения по вопросам о том, является ли сумма просроченных налогов или часть ее задолженностью в соответствии с внутренним правом другого государства. В отношении любых предпринимаемых запрашиваемым государством правовых действий, оспаривающих меры по взысканию задолженности, разумеется, может быть возбуждено дело в компетентных судебных органах этого государства. Государства, в которых при применении данного пункта могут возникнуть затруднения конституционного или правового характера, могут внести изменения или исключить его в ходе двусторонних переговоров.

Пункт 7

29. В данном пункте предусматривается, что если после поступления запроса в соответствии с пунктом 3 или 4 условия, которые были применимыми в момент его направления перестают применяться (например, задолженность по просроченным налогам больше не может быть взыскана в принудительном порядке в запрашивающем государстве), то обратившееся с запросом государство должно безотлагательно уведомить об изменении ситуации другое государство. После получения такого уведомления запрашиваемое государство может по своему усмотрению попросить запрашивающее государство или приостановить исполнение своего запроса, или отозвать его. Если исполнение запроса приостанавливается, то эта приостановка должна действовать до того времени, когда государство, обратившееся с запросом, проинформирует другое государство о том, что условия, необходимые для обращения с запросом в отношении взыскания соответствующей задолженности по налоговым выплатам, вновь применяются или что это государство отзывает свой запрос.

Пункт 8

30. В данном пункте содержатся некоторые ограничения обязательств, налагаемые на государство, которое получает просьбу об оказании помощи.

31. Запрашиваемое государство может по своему усмотрению отказать в предоставлении помощи в случаях, указанных в этом пункте. Тем не менее если оно все же предоставляет помощь в этих случаях, то делает это в рамках данной статьи и его действия не могут быть опротестованы на том основании, что это государство не соблюдает ее положения.

32. Прежде всего, данный пункт содержит уточнение в отношении того, что Договаривающееся государство при исполнении им своих обязанностей по данной статье не обязано обходить свои собственные внутренние законы и административную практику или внутренние законы и административную практику другого государства. В связи с этим если запрашивающее государство неправомочно в соответствии со своим внутренним законодательством принять меры по консервации, то запрашиваемое государство может отказать в принятии таких мер от имени запрашивающего государства. Аналогичным образом, если конфискация имущества в целях погашения задолженности по просроченным налогам в запрашиваемом государстве не разрешена, то это государство в соответствии с положениями данной статьи не обязано конфисковать имущество при оказании помощи при сборе таких налогов. Однако должны быть использованы те виды административных мер, которые разрешены в целях налогообложения запрашиваемого государства, даже если они используются исключительно для оказания помощи в сборе налогов, причитающихся запрашивающему государству.

33. В пункте 5 статьи предусматривается, что ограничения по срокам Договаривающегося государства неприменимы к задолженности по просроченным налогам, в отношении которой другое государство обратилось с просьбой о помощи. В подпункте *a* не преследуется цель отмены этого принципа. По этой причине оказание помощи во взыскании задолженности по просроченным налогам после истечения срока действия ограничений по времени запрашиваемого государства не будет рассматриваться как противоречащее законам и административной практике этого или другого Договаривающегося государства в случаях, если срок действия ограничений по времени, применимых к этой задолженности, не истек в запрашивающем государстве.

34. Подпункт *b* содержит ограничение в отношении принятия мер, противоречащих публичной политике (*ordre public*). Как и в случае Статьи 26 (см. пункт 19 Комментария к Статье 26), было сочтено необходимым установить ограничение в отношении помощи, которая может затронуть жизненно важные интересы самого государства.

35. В соответствии с подпунктом *c* Договаривающееся государство не обязано удовлетворять просьбу, если другое государство не приняло все

разумные меры по сбору или консервации (в зависимости от того, о чем идет речь), которые имеются в его распоряжении в соответствии с его законами или предусматриваются административной практикой.

36. Наконец, в соответствии с подпунктом *d* запрашиваемое государство также может отказать в выполнении просьбы по практическим соображениям, например если расходы, которые могут возникнуть при сборе задолженности по просроченным налогам запрашивающего государства, превысят сумму причитающейся задолженности.

37. Некоторые государства могут пожелать добавить в этот пункт дополнительное ограничение, уже содержащееся в совместной многосторонней Конвенции Совета Европы — ОЭСР об оказании взаимной административной помощи в налоговых вопросах, которое позволило бы государству не оказывать помощь, если оно считает, что налоги, в отношении которых обращаются с просьбой о помощи, взимаются в нарушение общепринятых принципов налогообложения.

Статья 28

Члены дипломатических миссий и консульские работники

Статья 28 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит Статью 28 Типовой конвенции ОЭСР. Поэтому остается в силе Комментарий к этой статье:

1. 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.
2. 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 так-

же, 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.

3. 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 такое лицо 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) такое лицо имеет в направившем государстве те же самые обязательства по налогу со всего дохода или капитала, что и резиденты этого государства.

4. В силу пункта 1 Статьи 4⁵⁴ члены дипломатических миссий и консульские работники третьего государства, аккредитованные в Договариваемом государстве, не считаются резидентами принимающего государства, если они подлежат лишь ограниченному налогообложению в этом государстве [...]. Это относится также и к международным организациям, учрежденным в Договариваемом 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 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 Договариваемом 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 Договариваемом государстве имеют обязательства только в отношении налога с дохода из источников, находящихся в этом государстве, не могут воспользоваться преимуществами настоящей Конвенции.

5. 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 качестве компенсации 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.

⁵⁴ Этот пункт не применяется к тем двусторонним соглашениям, в которых опущено второе предложение пункта 1 Статьи 4.

Комментарий к главе VII

ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статья 29 и 30

ВСТУПЛЕНИЕ В СИЛУ И ПРЕКРАЩЕНИЕ ДЕЙСТВИЯ

Статьи 29 и 30 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводят статьи 30 и 31 Типовой конвенции ОЭСР. Поэтому остаются в силе комментарии к этим последним статьям:

1. Настоящие положения относительно порядка вступления в силу, ратификации и прекращения действия составлены для двусторонних конвенций и соответствуют нормам, которые обычно содержатся в международных договорах.
2. Некоторым Договаривающимся государствам может потребоваться дополнительное положение в первом пункте Статьи 30, 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.
3. 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.
4. Не разработаны положения, относящиеся 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.
5. 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 не устанавливать такой год.