

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

Конвенция, 1 января 2017

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 называемого "Государства источника", то есть принимающей инвестиции страны, по сравнению с "Государством резидентства" 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 года ¹ и последующая за ним Дохинская декларация по финансированию развития 2008 года ² 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 устранение 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.

6.1 Наконец, в результате международного внимания к проблемам размывания налоговой базы и вывода доходов из-под налогообложения стало ясно, что договоры не

призваны для содействия поиску удобного договорного режима и другим злоупотреблениям положениями налоговых договоров.

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.

10. В 2005 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. В 2013 году в состав Комитета экспертов было назначено 25 новых членов. На момент завершения этой обновленной версии Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в состав Комитета входили следующие члены⁵:

Армандо Лара Яффар (Мексика) Председатель Комитета; Генри Джон Луи (Соединенные Штаты Америки) первый заместитель Председателя; Мохаммед Амин Байна (Марокко) второй заместитель Председателя; Лизелотта Кана (Чили) Третий заместитель Председателя; Прагья С. Саксена (Индия) Четвертый заместитель председателя; Нассер Мохаммед Аль Халифа (Катар); Бернадетт Мэй Эвелин Батлер (Багамские Острова); Эндрю Доусон (Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии); Великобритания и Северная Ирландия); Йохан Корнелиус де ла Рей (Южная Африка); Эль-Хаджи Ибрагима Диоп (Сенегал); Нур Азиан Абдул Хамид (Малайзия); Ким Хасинто-Энарес (Филиппины); Тосиюки Кеммочи (Япония); Чезари Крысяк (Польша); Вольфганг Карл Лазарс (Германия); Энрико Мартино (Италия); Эрик Нии Ярбой Менса (Гана); Игнатиус Кавазы Мвула (Замбия); Кармел Питерс (Новая Зеландия); Хорхе Антонио Дехер Рашид (Бразилия); Кристоф Шеллинг (Швейцария); Стиг Б. Соллунд (Норвегия); Сяююэ Ван (Китай); Ингела Виллфорс (Швеция); и Ульви Юсифов (Азербайджан).

¹ Организация Объединенных Наций 2002, A/CONF.198/11

² Организация Объединенных Наций 2008, A/CONF.212/L.1/Обз.1

³ Организация Объединенных Наций 2001, E.01. XVI.2. Размещено на веб-сайте: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/index.htm>.

⁴ <http://www.un.org/esa/ffd/tax/manual.htm>.

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.

В. ОСОБЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ ТИПОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОРГАНИЗАЦИИ ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ

12. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций представляет собой компромисс между принципом источника и принципом резидентства, 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 предназначается 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 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: а) 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; б) налогообложение не должно быть слишком высоким, чтобы не препятствовать инвестициям; и с) 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 резидентства 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 вызовов. 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 ряд вопросов, требующих дальнейшей работы. В частности, одному из подкомитетов было поручено разрешить вопрос о режиме налогообложения услуг в целом и в широком смысле, включая все связанные с этим аспекты и вопросы, но при этом необходимо также рассмотреть вопрос о налогообложении вознаграждения за технические услуги в частности. Поэтому Подкомитет сосредоточил свою работу на подготовке новой статьи с комментариями, которая теперь включена в обновленную версию Конвенции 2017 года. Однако было признано, что это начало масштабной работы. 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

17.1 Кроме того, Комитет проводил работу по вопросам размывания базы и переноса прибыли. Первоначально Комитет сосредоточился на своем собственном опыте и взаимодействовал с другими соответствующими органами с целью

мониторинга развития событий по вопросам размывания базы и переноса прибыли и информирования по этим вопросам официальных лиц развивающихся стран (особенно менее развитых) напрямую и через региональные и межрегиональные организации. Эти контакты осуществлялись с целью содействия информированию развивающихся стран по таким вопросам, содействия учету опыта и мнений развивающихся стран в текущей работе Организации Объединенных Наций и содействия учету опыта и мнений развивающихся стран в Плане действий ОЭСР/Г20 по борьбе с размыванием базы и переносом прибыли. В 2014 году Комитет начал работу по внесению изменений в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций о налогообложении с целью решения вопросов, связанных с размыванием базы и переносом прибыли, либо вытекающих из работы Группы двадцати и ОЭСР, либо относящихся непосредственно к вопросам, возникшим в связи с Конвенцией. В настоящем обновлении отражены результаты работы над этими вопросами.

С. ВОПРОСЫ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ, ИМЕЮЩИЕ ОТНОШЕНИЕ К РЕШЕНИЮ О ЗАКЛЮЧЕНИИ НАЛОГОВОГО СОГЛАШЕНИЯ ИЛИ ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ В СУЩЕСТВУЮЩЕЕ СОГЛАШЕНИЕ

17.2 В 2005 году Комитет учредил Подкомитет по переговорам по налоговым договорам - практические вопросы. Этот подкомитет подготовил обновленную версию Руководства Организации Объединенных Наций по ведению переговоров о заключении двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами, которое было принято Комитетом в 2015 году и опубликовано в 2016 году.⁷ Цель Руководства - предоставить участникам переговоров по налоговым договорам руководство по всем аспектам переговоров по договорам, включая краткое описание статей Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Хотя каждая страна должна сформировать свои собственные политические соображения и определить свои цели в отношении налоговых соглашений, Руководство стремится предоставить практическое руководство по всем аспектам переговоров по договорам, в том числе по подготовке и проведению переговоров. В нем подробно рассмотрены наиболее распространенные причины, по которым страна может заключить налоговое соглашение с другой страной, например, содействие ввозу и вывозу инвестиций путем устранения или сокращения двойного налогообложения, или чрезмерного налогообложения в стране источника, сокращение масштабов трансграничного уклонения от уплаты налогов путем обмена информацией и оказания взаимной помощи в сборе налогов или по политическим причинам. Участникам переговоров по заключению договоров в развивающихся странах рекомендуется использовать настоящее Руководство при подготовке к переговорам по заключению налоговых договоров с учетом политических рамок их стран и предполагаемых результатов, которых они хотят достичь.

⁷ New York: United Nations, 2016.

17.3 В частности, Комитет отметил, что в Руководстве приводится следующий полезный контрольный перечень преимуществ и недостатки, обычно связанных с налоговыми соглашениями:

Преимущества:

- Увеличение объема иностранных инвестиций в результате устранения или снижения налоговых барьеров
- Более широкий доступ к иностранным технологиям и навыкам
 - Дополнительные преимущества для местной экономики от увеличения иностранных инвестиций
 - Больше определенности как для налогоплательщиков, так и для налоговых администраций
- Повышение последовательности в применении налогового режима
- Защита инвестиций за рубежом
- Предотвращение уклонения от уплаты налогов

Недостатки:

- Непосредственные расходы, связанные с доходами
- Влияние или ограничение действия некоторых национальных налоговых закон
- Риск злоупотребление положениями международных налоговых соглашений
- Риск двойного освобождения от налогообложения
 - Необходимость внесения изменений и/или разъяснений в национальное законодательство для приведения его в соответствие с налоговыми соглашениями
 - Проблемы, связанные с возможностями налоговых органов по ведению переговоров и администрированию налоговых соглашений, включая обязательства по процедуре взаимных соглашений, обмен информацией и, в некоторых соглашениях, помощь в сборе налогов

17.4 После работы ОЭСР и G20 над Действием 6 (Предотвращение предоставления льгот и преимуществ по договору в ненадлежащих обстоятельствах) ОЭСР включила во Введение к Типовой конвенции ОЭСР раздел, посвященный аспектам налоговой политики, которые имеют значение для принятия решения о заключении налогового договора, внесении изменений в существующий налоговый договор или, в крайнем случае, прекращении действия налогового договора. Комитет принял к сведению обстоятельства, указанные ОЭСР, и предлагает рассмотреть их дополнительно в Руководстве Организации Объединенных Наций по ведению переговоров о заключении двусторонних налоговых договоров между развитыми и развивающимися странами. Соответствующий раздел Комментария к Типовой конвенции ОЭСР выглядит следующим образом:

15.1 В 1997 году Совет ОЭСР принял рекомендацию о том, чтобы правительства стран-членов продолжали прилагать усилия по заключению двусторонних налоговых договоров с теми странами-членами и, при необходимости, со странами, не являющимися членами, с которыми они еще не заключили таких соглашений. Хотя вопрос о том, заключать или не заключать налоговое соглашение с другой страной, решается каждым государством на основе различных факторов, включающих как налоговые, так и неналоговые соображения, ключевую роль в этом решении, как правило, играют соображения налоговой политики. В следующих пунктах описываются некоторые из этих соображений налоговой политики, которые имеют отношение не только к вопросу о целесообразности заключения договора с государством, но и к вопросу о том, должно ли государство стремиться изменить или заменить существующий договор или даже, в крайнем случае, прекратить действие договора (с учетом того, что прекращение действия договора часто оказывает негативное воздействие на большое число налогоплательщиков, которых не касаются ситуации, приводящие к прекращению действия договора).

15.2 Поскольку основной целью налоговых соглашений является избежание двойного налогообложения с целью сокращения налоговых препятствий для трансграничных услуг, торговли и инвестиций, существование рисков двойного налогообложения, возникающих в результате взаимодействия налоговых систем двух государств, будет представлять собой основную проблему в области налоговой политики. Такие риски двойного налогообложения, как правило, будут более значимыми в тех случаях, когда между двумя государствами существует или прогнозируется значительный объем трансграничной торговли и инвестиций. Большинство положений налоговых соглашений направлено на уменьшение двойного налогообложения путем распределения прав на налогообложение между двумя государствами, и предполагается, что если государство принимает положения соглашения, ограничивающие его право облагать налогом элементы дохода, оно обычно делает это при том понимании, что эти элементы дохода подлежат налогообложению в другом государстве. Если государство не взимает или взимает незначительные налоги на доходы, другим государствам следует рассмотреть вопрос о том, существуют ли риски двойного налогообложения, которые сами по себе оправдывают заключение налогового соглашения. Государствам также следует рассмотреть вопрос о том, существуют ли в налоговой системе другого государства элементы, которые могут повысить риск неуплаты налогов, что может включать налоговые преимущества, изолированные от национальной экономики.

15.3 Соответственно, два государства, рассматривающие возможность заключения налогового соглашения, должны оценить, в какой степени риск двойного налогообложения действительно существует в трансграничных ситуациях с участием их резидентов. Большое количество случаев юридического двойного налогообложения

в отношении резидентов может быть устранено с помощью внутренних положений об облегчении двойного налогообложения (обычно в форме либо освобождения, либо метода зачета), которые действуют без необходимости заключения налоговых соглашений. Хотя эти внутренние положения, скорее всего, будут касаться большинства форм юридического двойного налогообложения с учетом резидентства и источника, они не будут охватывать все случаи двойного налогообложения, особенно если существуют значительные различия в правилах источника в двух государствах или если внутреннее законодательство этих государств не допускает одностороннего освобождения от экономического двойного налогообложения (например, в случае корректировки трансфертного ценообразования, произведенной в другом государстве).

15.4 Еще одним соображением налоговой политики, имеющим отношение к заключению налогового соглашения, является риск чрезмерного налогообложения, который может возникнуть в результате высоких налогов у источника в Государстве источнике. Хотя механизмы освобождения от двойного налогообложения, как правило, гарантируют, что такие высокие налоги у источника не приведут к двойному налогообложению, в той степени, в которой такие налоги, взимаемые в государстве источника, превышают сумму налога, обычно взимаемого с прибыли в Государстве резидентства, они могут оказать неблагоприятный эффект на трансграничную торговлю и инвестиции.

15.5 Дополнительные налоговые соображения, которые следует принимать во внимание при рассмотрении вопроса о заключении налогового соглашения, включают различные особенности налоговых соглашений, которые поощряют и стимулируют экономические связи между странами, такие как защита от дискриминационного налогового режима в отношении иностранных инвестиций, которую обеспечивают правила недискриминации статьи 24, большая определенность налогового режима для налогоплательщиков, имеющих право на получение льгот и преимуществ по договору, и тот факт, что налоговые соглашения обеспечивают механизм для разрешения трансграничных налоговых споров, посредством процедуры взаимного соглашения, наряду с возможностью для Договаривающихся государств обратиться в арбитраж.

15.6 Поскольку важной целью налоговых соглашений является предотвращение уклонения от уплаты налогов, государствам следует также рассмотреть вопрос о том, готовы ли и способны ли их предполагаемые партнеры по договору эффективно выполнять положения налоговых соглашений, касающиеся административной помощи, такие как возможность обмена налоговой информацией, что является ключевым аспектом, который следует принимать во внимание при решении вопроса о заключении или не заключении налогового соглашения. Способность и готовность государства оказывать помощь в сборе налогов также является важным фактором, который следует принимать во внимание. Однако следует отметить, что в отсутствие какого-либо фактического риска двойного налогообложения эти административные положения

сами по себе не являются достаточным основанием для существования налогового соглашения, поскольку такая административная помощь может быть обеспечена посредством более жестких альтернативных соглашений, таких как заключение соглашения об обмене налоговой информацией или участие в многосторонней Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам.⁸

⁸.Доступно по ссылке: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ENG-Amended-Convention.pdf>.

D. ОСНОВНЫЕ ОСОБЕННОСТИ ДАННОГО ПЕРЕСМОТРА ТИПОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОРГАНИЗАЦИИ ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ

18.Основные различия между статьями данной версии Типовой конвенции Организации Объединенных Наций и предыдущей версии, опубликованной в 2012 году, заключаются в следующем:

- Измененное название Конвенции и новая преамбула Конвенции, подчеркивают, что договоры не должны создавать возможности для избегания или уклонения от уплаты налогов, в том числе путем злоупотребление положениями международных налоговых соглашений;

- Новый вариант статьи 1, включает оговорку о прозрачном для целей налогообложения лице, а также исключаящую оговорку, разъясняющую, что налогообложение резидентов, как правило, сохраняется в рамках налоговых соглашений;

- Измененный вариант статьи 4, включает новое правило "тай-брейка" для определения договорного резидентства лиц с двойным резидентством, не являющихся физическими лицами;

- Измененный вариант статьи 5 для предотвращения уклонения от статуса постоянного представительства;

- Измененная Статья 10 для изменения обстоятельств, при которых применяется пониженная ставка на дивиденды от прямого владения акциями, превышающего пороговое значение в 25%;

- Новая Статья 12А, предусматривающая налогообложение у источника вознаграждения за технические услуги;

- Новая редакция пункта 4 Статьи 13, изменяющая сферу применения правила о богатых землей компаниях;

- Измененный вариант пункта 5 Статьи 13 для обеспечения соответствия пункту 4 Статьи 13;

- Изменения в Статьях 23А и 23В, разъясняющие, что не существует обязательства предоставлять льготы по налогу, взимаемому исключительно на основе резидентства;

- Новая Статья 29, содержащая положения, касающиеся права на льготы по договору. Они включают правило ограничения льгот, правило постоянного представительства в третьем государстве и общее правило против злоупотреблений.

19. В Комментариях к статьям были внесены изменения, отражающие вышеупомянутые изменения.

Е. 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 2014 года этой Типовой конвенции. Иногда формулировки старой версии Комментария ОЭСР цитируются как более актуальные, нежели версия 2014 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 исключение 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 Типовой конвенции ОЭСР следует отметить, что различные государства - члены ОЭСР выразили "оговорки" по некоторым статьям и сделали "замечания" по отдельным аспектам комментариев, а некоторые государства, не являющиеся членами ОЭСР, выразили "позиции" в отношении некоторых статей и комментариев. Такие официальные выражения различий во мнениях с Типовой конвенцией ОЭСР содержатся в тексте Типовой

конвенции ОЭСР с периодическими изменениями. При подготовке настоящего обновления Типовой конвенции Организации Объединенных Наций Комитет признал, что такие выражения мнений стран являются полезным аспектом Типовой конвенции ОЭСР с точки зрения понимания того, как она толкуется и применяется конкретными странами, выражающими эти мнения, хотя по практическим соображениям они не были повторены в тексте Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

23. Настоящая 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.

24. Мы признательны Секретариату Управления по финансированию развития, в том числе Майклу Леннард, секретарю Комитета, за помощь в подготовке данного обновления, а также за техническую поддержку, оказанную Брайаном Арнольдом, Клэр Маклеллан, Бобом Мишелем и Жаком Сассевилем. Также выражаем признательность за редакторскую помощь Мэри Ли Кортес и Джанайне Мюллер.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ

А. ПРОИСХОЖДЕНИЕ ТИПОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОРГАНИЗАЦИИ ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ

В. ОСОБЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ ТИПОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОРГАНИЗАЦИИ ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ

С. ВОПРОСЫ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ, ИМЕЮЩИЕ ОТНОШЕНИЕ К РЕШЕНИЮ О ЗАКЛЮЧЕНИИ НАЛОГОВОГО СОГЛАШЕНИЯ ИЛИ ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ В СУЩЕСТВУЮЩЕЕ СОГЛАШЕНИЕ

Д. ОРГАНИЗАЦИИ ОСНОВНЫЕ ОСОБЕННОСТИ ДАННОГО ПЕРЕСМОТРА ТИПОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ

Е. КОММЕНТАРИИ

Часть первая СТАТЬИ ТИПОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОРГАНИЗАЦИИ ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ МЕЖДУ РАЗВИТЫМИ И РАЗВИВАЮЩИМИСЯ СТРАНАМИ

РЕЗЮМЕ КОНВЕНЦИИ

НАЗВАНИЕ КОНВЕНЦИИ

ПРЕАМБУЛА КОНВЕНЦИИ

Глава I СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ КОНВЕНЦИИ

Глава II ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Глава III НАЛОГООБЛАЖЕНИЕ ДОХОДОВ

Глава IV НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КАПИТАЛА

ГЛАВА V МЕТОДЫ УСТРАНЕНИЯ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Глава VI ОСОБЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Глава VII ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

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

Статья 2 ОХВАТЫВАЕМЫЕ НАЛОГИ

Комментарий к главе II ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Статья 3 ОБЩИЕ ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Статья 4 РЕЗИДЕНТ

Статья 5 ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО

Комментарий к главе III НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ

Статья 6 ДОХОД ОТ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА

Статья 7 ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЙ

Статья 8 Международные морские и воздушные перевозки

Статья 9 АССОЦИИРОВАННЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

Статья 10 ДИВИДЕНДЫ

Статья 11 ПРОЦЕНТЫ

Статья 12 РОЯЛТИ

Статья 12А ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ ЗА ТЕХНИЧЕСКИЕ УСЛУГИ

Статья 13 ПРИРОСТ КАПИТАЛА

Статья 14 УСЛУГИ НЕЗАВИСИМЫХ ПОДРЯДЧИКОВ

Статья 15 ДОХОД ОТ РАБОТЫ ПО НАЙМУ

Статья 16 ВОЗНАГРАЖДЕНИЕ ДИРЕКТОРОВ И ВЫСШИХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ

Статья 17 Работники индустрии развлечений и спортсмены

Статья 18 ПЕНСИИ И ВЫПЛАТЫ ПО СОЦИАЛЬНОМУ СТРАХОВАНИЮ

Статья 19 ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЛУЖБА

Статья 20 УЧАЩИЕСЯ

Статья 21 ПРОЧИЕ ДОХОДЫ

Комментарий к главе IV НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КАПИТАЛА

Статья 22 КАПИТАЛ

Комментарий к главе V Методы ликвидации двойного налогообложения

Статья 23 МЕТОДЫ ЛИКВИДАЦИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛАЖЕНИЯ

Статья 24 Недискриминация

Статья 25 ПРОЦЕДУРА ВЗАИМНОГО СОГЛАСОВАНИЯ

Статья 26 Обмен информацией

Статья 27 ВЗАИМОПОМОЩЬ В СБОРЕ НАЛОГОВ

Статья 28 ЧЛЕНЫ ДИПЛОМАТИЧЕСКИХ МИССИЙ И КОНСУЛЬСКИЕ РАБОТНИКИ

Статья 29 ПРАВО НА ПОЛУЧЕНИЕ ЛЬГОТ

Комментарий к главе VII ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статьи 30 и 31 ВСТУПЛЕНИЕ В СИЛУ И ПРЕКРАЩЕНИЕ ДЕЙСТВИЯ

Часть первая

СТАТЬИ ТИПОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОРГАНИЗАЦИИ ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ 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 Международные морские и воздушные перевозки (варианты А и В)

Статья 9 Ассоциированные предприятия

Статья 10 Дивиденды

Статья 11 Проценты

Статья 12 Роялти

Статья 12А Вознаграждение за технические услуги

Статья 13 Прирост капитала

Статья 14 Услуги независимых подрядчиков

Статья 15 Услуги лиц наемного труда

Статья 16 Вознаграждения директоров и высших должностных лиц

Статья 17 Работники индустрии развлечений 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 устранения 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

Статья 29 Право на льготы

ГЛАВА VII

Заключительные положения

Статья 30 Вступление в силу

Статья 31 Прекращение действия

НАЗВАНИЕ КОНВЕНЦИИ

Конвенция между ("Государством А") и ("Государством В") об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и о предотвращении избежания и уклонения от уплаты налогов

ПРЕАМБУЛА КОНВЕНЦИИ⁹

(Государство А) и (Государство В),

Желая дальнейшего развития своих экономических отношений и расширения сотрудничества в налоговых вопросах,

намереваясь заключить Конвенцию об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал без создания возможностей для избежания от

налогообложения или снижения налогообложения путем уклонения или избежания налогов (в том числе путем заключения договоров, направленных на получение льгот, предусмотренных настоящей Конвенцией, для косвенной выгоды резидентов третьих государств) договорились о нижеследующем:

Глава I СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ КОНВЕНЦИИ

Статья 1

ОХВАТЫВАЕМЫЕ ЛИЦА

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

2. Для целей настоящей Конвенции доход, полученный юридическим лицом или механизмом или через них, который считается полностью или частично фискально прозрачным в соответствии с налоговым законодательством любого из Договаривающихся государств, рассматривается как доход резидента Договаривающегося государства, но только в той степени, в которой этот доход рассматривается для целей налогообложения этим государством как доход резидента этого государства.

3. Настоящая Конвенция не затрагивает налогообложения Договаривающимся государством своих резидентов, за исключением льгот, предоставляемых в соответствии с [пунктом 3 статьи 7], пунктом 2 статьи 9 и Статьями 19, 20, 23 А [23 В], 24 и 25 А [25 В] и 28.

⁹ Преамбула Конвенции составляется в соответствии с конституционными процедурами 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. Налогам 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.

5. 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 морским или воздушным транспортом, за исключением случаев, когда морской или воздушный транспорт эксплуатируется исключительно между пунктами в одном Договаривающемся государстве и предприятие, эксплуатирующее морской или воздушный транспорт, не является предприятием данного государства;

e) Термин "компетентный орган" означает:

i) (в государстве А):

ii) (в Государстве В):

f) термин "гражданин" означает:

i) любое физическое лицо, имеющее гражданство Договаривающегося государств

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, которое он имеет в это время в соответствии с законодательством этого государства для целей налогов, к которым применяется Конвенция, причем любое значение в соответствии с применимым налоговым законодательством этого государства превалирует над значением, придаваемым этому термину в соответствии с другими законами этого государства.

Статья 4

РЕЗИДЕНТ

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

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

а) 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);

б) 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; с) 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;

с) 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 в силу положений пункта 1 лицо, не являющееся физическим лицом, является резидентом обоих Договаривающихся государств, компетентные органы Договаривающихся государств будут стремиться определить по взаимному согласию Договаривающееся государство, резидентом которого такое лицо будет считаться для целей Конвенции, принимая во внимание место его фактического управления, место, где оно инкорпорировано или иным образом учреждено, и любые другие соответствующие факторы. В отсутствие такого соглашения такое лицо не имеет права на какие-либо льготы или освобождения от налогов, предусмотренные настоящей Конвенцией, за исключением случаев, когда компетентные органы Договаривающихся государств могут договориться об этом в такой степени и в таком порядке

Статья 5

ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО

1. Для целей настоящей Конвенции термин "постоянное представительство" означает постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется предпринимательская деятельность предприятия.

2. Термин "постоянное представительство" включает, в частности:

(a) место управления;

(b) филиал;

(c) офис;

(d) фабрику;

(e) мастерскую;

(f) Шахта, нефтяная или газовая скважина, 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.

4.1 Пункт 4 не применимо к постоянному месту деятельности, которое используется или содержится предприятием, если то же самое предприятие или тесно связанное с ним предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность в том же самом месте или в другом месте в том же самом Договариваемом государстве и:

(a) это место или другое место представляет собой постоянное представительство для предприятия или тесно связанного с ним предприятия согласно положениям настоящей статьи, или

(b) общая деятельность, являющаяся результатом сочетания деятельности, осуществляемой двумя предприятиями в одном и том же месте или одним и тем же предприятием или тесно связанными предприятиями в двух местах, не носит подготовительного или вспомогательного характера,

при условии, что предпринимательская деятельность, осуществляемая двумя предприятиями в одном и том же месте, или одним и тем же предприятием, или тесно связанными предприятиями в двух местах, представляет собой взаимодополняющие функции, которые являются частью целостной предпринимательской деятельности.

5. Независимо от положений пунктов 1 и 2, но с учетом положений пункта 7, когда какое-либо лицо действует в Договариваемом государстве от имени предприятия, это предприятие считается имеющим постоянное представительство в этом государстве в отношении любой деятельности, которую это лицо осуществляет для предприятия, если такое лицо:

(a) обычно заключает договоры или обычно играет главную роль, ведущую к заключению договоров, которые обычно заключаются предприятием без существенных изменений, и эти договоры заключаются

(i) от имени предприятия, или

(ii) на передачу права собственности или на предоставление права пользования имуществом, принадлежащим этому предприятию или которым предприятие имеет право пользоваться, или

(iii) для предоставления услуг этим предприятием,

если только деятельность такого лица не ограничивается деятельностью, упомянутой в пункте 4, которая, если бы она осуществлялась через постоянное место ведения бизнеса (не являющееся постоянным местом ведения бизнеса, к которому применяется пункт 4.1), не делала бы это постоянное место ведения бизнеса постоянным представительством согласно положениям этого пункта; или

(b) это лицо не заключает обычно контракты и не играет главной роли, ведущей к заключению таких контрактов, но обычно содержит в этом государстве запас товаров или изделий, из которого это лицо регулярно поставляет товары или изделия от имени предприятия.

6. Независимо от предыдущих положений настоящей статьи, но с учетом положений пункта 7, страховое предприятие одного Договариваемого государства,

за исключением перестрахования, считается имеющим постоянное представительство в другом Договариваемом государстве, если оно собирает премии на территории этого другого государства или страхует риски, находящиеся в нем, через какое-либо лицо.

7. Пункты 5 и 6 не применяются, если лицо, действующее в одном Договариваемом государстве от имени предприятия другого Договариваемого государства, занимается предпринимательской деятельностью в первом упомянутом государстве в качестве независимого агента и действует от имени предприятия в ходе обычной предпринимательской деятельности. Однако если лицо действует исключительно или почти исключительно от имени одного или нескольких предприятий, с которыми оно тесно связано, то это лицо не считается независимым агентом по смыслу настоящего пункта в отношении любого такого предприятия.

8. Тот факт, что компания, являющаяся резидентом одного Договариваемого государства, контролирует или контролируется компанией, являющейся резидентом другого Договариваемого государства, или осуществляет предпринимательскую деятельность в этом другом государстве (будь то через постоянное представительство или иным образом), сам по себе не означает, что любая из компаний является постоянным представительством другой.

9. Для целей настоящей статьи лицо или предприятие тесно связано с предприятием, если, исходя из всех соответствующих фактов и обстоятельств, одно из них контролирует другое или оба находятся под контролем одних и тех же лиц или предприятий. В любом случае лицо или предприятие считается тесно связанным с предприятием, если одно из них прямо или косвенно владеет более чем 50 процентами бенефициарной доли участия в другом (или, в случае компании, более 50 процентов совокупного числа голосов и стоимости акций компании или бенефициарной доли участия в компании) или если другое лицо или предприятие прямо или косвенно владеет более 50 процентами бенефициарной доли участия (или, в случае компании, более 50 процентов совокупного числа голосов и стоимости акций компании или бенефициарной доли участия в компании) в этом лице и предприятии или в двух предприятиях.

Глава III НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ

Статья 6

ДОХОД ОТ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА

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

2. Термин "недвижимое имущество" имеет значение, придаваемое ему на основании закона Договариваемого 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, узурфрукт 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: а) к этому постоянному представительству; б) к продаже в этом другом государстве изделий или товаров такого же или аналогичного характера, что и товары, проданные через это постоянное представительство; или с) 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, предоставленным в долг главной конторе предприятия или любой из его других контор.

4. В той мере, в какой в Договариваемом 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 Договариваемому государству определять подлежащую налогообложению прибыль путем такого пропорционального распределения, как это может быть принято; тем не менее используемый метод пропорционального распределения должен быть таким, чтобы его результаты соответствовали принципам, содержащимся в настоящей статье.

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

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

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

Статья 8

МЕЖДУНАРОДНЫЕ МОРСКИЕ И ВОЗДУШНЫЕ ПЕРЕВОЗКИ

Статья 8 (вариант А)

1. Прибыль предприятия Договаривающегося Государства от эксплуатации морского или воздушного транспорта в международном сообщении подлежит налогообложению только в данном Государстве.

2. 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 Б)

1. Прибыль предприятия Договаривающегося Государства от эксплуатации морского или воздушного транспорта в международном сообщении подлежит налогообложению только в данном Государстве.

2. Прибыль предприятия одного Договаривающегося государства от эксплуатации морских судов в международном сообщении подлежит налогообложению только в этом государстве, если только судоходная деятельность, возникающая в результате такой эксплуатации в другом Договаривающемся государстве, является не более чем случайной. Если такая деятельность является более чем случайной, то такая прибыль может облагаться налогом в этом другом государстве. Прибыль, подлежащая налогообложению в этом другом государстве, определяется на основе соответствующего распределения общей чистой прибыли, полученной предприятием от его судоходных операций. Налог, исчисленный в соответствии с таким распределением, затем уменьшается на ___ процентов. (Процентная доля устанавливается в ходе двусторонних переговоров).

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

Статья 9

АССОЦИИРОВАННЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

1. Если

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

(b) одни и те же лица прямо или косвенно участвуют в управлении предприятием одного из Договаривающихся государств и предприятием другого Договаривающегося государства, в контроле над ними или в их капитале,

и если в любом случае между этими двумя предприятиями в их коммерческих или финансовых отношениях предусмотрены или установлены условия, отличающиеся от условий, которые могли бы быть предусмотрены между независимыми предприятиями, то любая прибыль, которая при отсутствии таких условий была бы получена одним из этих предприятий, но в силу наличия таких условий не была получена, может включаться в прибыль этого предприятия и облагаться соответствующим налогом.

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

3. Положения пункта 2 не применяются, если в результате судебного, административного или иного правового разбирательства принято окончательное решение о том, что вследствие мер по корректировке прибыли на основании пункта 1 одно из соответствующих предприятий подлежит наказанию за подлог, грубую небрежность или умышленное неисполнение обязательств.

Статья 10

ДИВИДЕНДЫ

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

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

(a) ___ процентов (процентная доля устанавливается путем двусторонних переговоров) от валовой суммы дивидендов, если собственником — бенефициаром является компания (кроме партнерства), которая напрямую владеет не менее 25 процентов капитала компании, выплачивающей дивиденды, в течение 365-дневного периода, включающего день выплаты дивидендов (для целей расчета этого периода не учитываются изменения в собственности, которые непосредственно являются результатом корпоративной реорганизации, такой как слияние или разделительная реорганизация, компании, владеющей акциями или выплачивающей дивиденды);

(b) ___ процентов (процентная доля устанавливается в ходе двусторонних переговоров) от валовой суммы дивидендов во всех остальных 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 Договаривающемся государстве, резидентом которого является выплачивающая дивиденды компания, через находящееся в нем постоянное представительство или оказывает в этом другом государстве услуги независимого подрядчика с находящейся в нем постоянной базы, а холдинг, в отношении которого выплачиваются дивиденды, фактически связан с таким постоянным представительством или с такой постоянной базой. В таком случае в зависимости от обстоятельств применяются положения Статьи 7 или Статьи 14.

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

Статья 11

ПРОЦЕНТЫ

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

2. Однако такие проценты могут также облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором они возникают, в соответствии с законодательством этого государства, но если собственник — бенефициар процентов является резидентом другого Договаривающегося государства, то взимаемый таким образом налог не превышает __ процентов (процент определяется в ходе двусторонних переговоров) от

валовой суммы процентов. Способ применения этого ограничения определяется по взаимной договоренности компетентными органами Договаривающихся государств.

3. Термин "проценты", используемый в настоящей статье, означает доход по долговым требованиям всех видов, независимо от того, обеспечены они 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 Договаривающемся государстве, в котором возникают проценты, через находящееся в нем постоянное представительство или оказывает в этом государстве услуги независимого подрядчика с находящейся в нем постоянной базы, а долговое обязательство, по которому выплачиваются проценты, фактически связано: 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 Договаривающемся государстве, если плательщик является резидентом этого государства. Однако если лицо, уплачивающее проценты, независимо от того, является оно резидентом Договаривающегося государства или нет, имеет в Договаривающемся государстве постоянное представительство или постоянную базу, ставшие причиной задолженности, по которой выплачиваются проценты, и эти проценты выплачиваются за счет такого постоянного представительства или такой постоянной базы, то эти проценты считаются возникающими в государстве, в котором находится постоянное представительство или постоянная база.

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

Статья 12

РОЯЛТИ

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

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

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

4. Положения пунктов 1 и 2 не применяются, если собственник — бенефициар роялти, являющийся резидентом одного из Договаривающихся государств, занимается предпринимательской деятельностью в другом Договаривающемся государстве, в котором возникают роялти, через находящееся в нем постоянное представительство или оказывает в этом государстве услуги независимого подрядчика с находящейся в нем постоянной базы, а право или имущество, в отношении которого выплачиваются роялти, фактически связано: 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 информацией, в отношении которых они выплачиваются, превышает сумму, которая могла бы быть согласована между плательщиком и собственником-бенефициаром при отсутствии таких отношений, то положения настоящей статьи применяются только к этой последней сумме. В таком случае излишняя часть платежей по-прежнему подлежит налогообложению в соответствии с законодательством каждого Договаривающегося государства с должным учетом других положений настоящей Конвенции.

Статья 12А

ВОЗНАГРАЖДЕНИЕ ЗА ТЕХНИЧЕСКИЕ УСЛУГИ

1. Вознаграждения за технические услуги, возникающие в одном Договаривающемся государстве и выплачиваемые резиденту другого Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом другом государстве.

2. Однако, несмотря на положения статьи 14 и с учетом положений статей 8, 16 и 17, сборы за технические услуги, возникающие в Договаривающемся государстве, могут также облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором они возникают, и в соответствии с законодательством этого государства, но если собственник - бенефициар сборов является резидентом другого Договаривающегося государства, взимаемый таким образом налог не должен превышать ___ процентов от валовой суммы сборов [процент устанавливается путем двусторонних переговоров].

3. Термин "вознаграждение за технические услуги", используемый в настоящей статье, означает любой платеж в счет оплаты любой услуги управленческого, технического или консультационного характера, если только платеж не производится:

- (a) работнику лица, производящего платеж;
- (b) за преподавание в учебном заведении или за обучение в учебном заведении; или
- (c) физическим лицом за услуги для личного пользования.

4. Положения пунктов 1 и 2 не применяются, если собственник - бенефициар платы за технические услуги, являющийся резидентом одного Договаривающегося государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве, в котором возникает плата за технические услуги, через постоянное представительство, расположенное в этом другом государстве, или оказывает в другом Договаривающемся государстве независимые личные услуги с постоянной базой, расположенной в этом другом государстве, и вознаграждения за технические услуги действительно связаны с:

- (a) таким постоянным представительством или постоянной базой, или
- (b) предпринимательской деятельностью, указанной в подпункте
- (c) пункта 1 статьи 7.

В таких случаях применяются положения статьи 7 или статьи 14, в зависимости от обстоятельств.

5. Для целей настоящей статьи, с учетом пункта 6, считается, что вознаграждения за технические услуги возникают в Договариваемом государстве, если плательщик является резидентом этого государства или если лицо, выплачивающее вознаграждения, независимо от того, является ли это лицо резидентом Договариваемого государства или нет, имеет в Договариваемом государстве постоянное представительство или постоянную базу, в связи с которыми возникло обязательство по выплате вознаграждения, и в таком случае, обязательство по выплате несет это постоянное представительство или постоянная база.

6. Для целей настоящей статьи считается, что вознаграждение за технические услуги не возникает в Договариваемом государстве, если плательщик является резидентом этого государства и осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договариваемом государстве через постоянное представительство, расположенное в этом другом государстве, или оказывает независимые личные услуги через постоянную базу, расположенную в этом другом государстве, и такое обязательство по выплате вознаграждения покрывается этим постоянным представительством или постоянной базой.

7. Если в силу особых отношений между плательщиком и собственником - бенефициаром вознаграждения за технические услуги или между ними обоими и каким-либо другим лицом сумма вознаграждения с учетом услуг, за которые оно уплачивается, превышает сумму, которая была бы согласована плательщиком и собственником - бенефициаром в отсутствие таких отношений, положения настоящей статьи применяются только к последней упомянутой сумме. В этом случае избыточная часть вознаграждения остается облагаемой налогом в соответствии с законодательством каждого Договариваемого государства с должным учетом других положений настоящей Конвенции.

Статья 13

ПРИРОСТ КАПИТАЛА

1. Прирост, полученный резидентом одного из Договариваемых государств от реализации путем отчуждения недвижимого имущества, упомянутого в Статье 6 и находящегося в другом Договариваемом 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 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 оказания независимых персональных услуг,

включая при рост от отчуждения такого постоянного представительства (отдельно или вместе со всем предприятием) или такой постоянной базы, может облагаться налогом в этом другом государстве.

3. Прибыль, которую предприятие Договаривающегося государства, эксплуатирующее морские или воздушные суда в международном сообщении, получает от отчуждения таких морских или воздушных судов или движимого имущества, относящегося к эксплуатации таких морских или воздушных судов, подлежит налогообложению только в этом государстве.

4. Прибыль, получаемая резидентом одного Договаривающегося государства от отчуждения акций или сопоставимых интересов, таких как доли в товариществе или трасте, может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, если в любое время в течение 365 дней, предшествующих отчуждению, эти акции или сопоставимые интересы получали более 50 процентов своей стоимости прямо или косвенно от недвижимого имущества, как оно определено в статье 6, расположенного в этом другом государстве.

5. Прибыль, за исключением той, к которой применим пункт 4, полученная резидентом одного Договаривающегося государства в результате отчуждения акций компании или сопоставимых интересов, таких как доли в партнерстве или трасте, являющегося резидентом другого Договаривающегося государства, может облагаться налогом в этом другом государстве, если отчуждающая сторона в любое время в течение 365 дней, предшествующих такому отчуждению, прямо или косвенно владела не менее чем ___ процентами (процент устанавливается путем двусторонних переговоров) капитала этой компании или организации.

6. Прибыль от отчуждения любого имущества, кроме упомянутого в пунктах 1, 2, 3, 4 и 5, подлежит налогообложению только в том Договаривающемся государстве, резидентом которого является отчуждающее лицо.

Статья 14

УСЛУГИ НЕЗАВИСИМЫХ ПОДРЯДЧИКОВ

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

(а) если в другом Договаривающемся государстве ему регулярно предоставляется постоянная база для целей осуществления его деятельности; в данном случае налогом в этом другом Договаривающемся государстве может облагаться лишь та часть дохода, которая относится к полученной с использованием этой постоянной базы; или

(б) если срок или сроки его пребывания в другом Договаривающемся государстве в течение любого двенадцатимесячного периода, начинающегося или заканчивающегося

в соответствующем финансовом году, в совокупности составляет 183 дня или более; в данном случае в этом другом государстве налогом может облагаться лишь та часть дохода, которая получена от его деятельности в этом государстве.

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

Статья 15

ДОХОД ОТ РАБОТЫ ПО НАЙМУ

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

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

а) 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

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

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

3. Несмотря на предыдущие положения настоящей статьи, вознаграждение, получаемое резидентом одного Договаривающегося государства в отношении работы по найму в качестве члена штатного экипажа морского или воздушного судна, осуществляемой на борту морского или воздушного судна, эксплуатируемого в международном сообщении, а не на борту морского или воздушного судна, эксплуатируемого исключительно в пределах другого Договаривающегося государства, подлежит налогообложению только в первом упомянутом государстве.

Статья 16

ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ ДИРЕКТОРОВ И ВЫСШИХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ

1. Вознаграждения директоров и другие аналогичные платежи, получаемые резидентом одного из Договаривающихся государств в качестве члена совета

директоров компании, являющейся резидентом другого Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом другом государстве.

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

Статья 17

РАБОТНИКИ ИНДУСТРИИ РАЗВЛЕЧЕНИЙ И СПОРТСМЕНЫ

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

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

Статья 18

ПЕНСИИ И ВЫПЛАТЫ ПО СОЦИАЛЬНОМУ СТРАХОВАНИЮ

Статья 18 (вариант А)

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

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

Статья 18 (вариант В)

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

2. Однако такие пенсии и другое аналогичное вознаграждение могут также облагаться налогом в другом Договариваемом 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 Договариваемого государства, его административно-территориального образования или местных органов власти, подлежат налогообложению только в этом государстве.

Статья 19

ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЛУЖБА

1. а) Заработная плата, жалованье и другое аналогичное вознаграждение, выплачиваемые Договариваемым 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.

б) Однако такие заработная плата, жалованье 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. а) 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.

б) 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, жалованью, 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 Договаривающихся государств был резидентом другого Договаривающегося государства и находится в первом из упомянутых государств исключительно в целях учебы или профессиональной подготовки, не подлежат налогообложению в этом другом государстве при условии, что такие платежи производятся из источников, находящихся за пределами этого государства.

Статья 21

ПРОЧИЕ ДОХОДЫ

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

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

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

Глава IV НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КАПИТАЛА

Статья 22

КАПИТАЛ

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

2. Капитал в виде движимого имущества, образующего часть имущества предприятия, принадлежащего постоянному представительству, которое предприятие одного из Договаривающихся государств имеет в другом Договаривающемся государстве, или движимого имущества, относящегося к постоянной базе,

предоставленной резиденту одного из Договаривающихся государств в другом Договариваемом государстве для целей оказания услуг независимого подрядчика, может облагаться налогом в этом другом государстве.

3. Капитал предприятия одного Договариваемого государства, эксплуатирующего морские или воздушные суда в международном сообщении, представленный такими морскими или воздушными судами и движимым имуществом, относящимся к эксплуатации таких морских или воздушных судов, подлежит налогообложению только в этом государстве.

[4. Все другие элементы капитала лица с резидентством в одном Договариваемом государстве подлежат налогообложению только в этом государстве].

(Вопрос о налогообложении всех других элементов капитала резидента Договариваемого государства решается в ходе двусторонних переговоров. Если стороны, участвующие в переговорах, решат включить в Конвенцию статью о налогообложении капитала, им придется определить, использовать ли формулировку пункта 4, как показано, или формулировку, которая оставляет налогообложение на усмотрение государства, в котором находится капитал).

ГЛАВА V МЕТОДЫ УСТРАНЕНИЯ 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 Договариваемом государстве, (за исключением случаев, когда эти положения допускают налогообложение в этом другом государстве только потому, что доход также является доходом, полученным резидентом этого государства, или потому, что капитал также является капиталом, принадлежащим резиденту этого государства), 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, 12 и 12А могут облагаться налогом в другом Договариваемом государстве, то первое из упомянутых государств позволяет вычитать из налога на доход этого резидента сумму, эквивалентную сумме налога, уплачиваемого в этом другом государстве. Однако сумма такого вычета не должна превышать часть налога, рассчитанного 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.

4. Положения пункта 1 не применяются к доходу, полученному резидентом Договаривающегося государства, или капиталу, принадлежащему ему, если другое Договаривающееся государство применяет положения настоящей Конвенции для освобождения такого дохода или капитала от налога или применяет к такому доходу положения пункта 2 статьи 10, 11, 12 или 12А; в последнем случае первое из упомянутых государств разрешает вычет налога, предусмотренный пунктом 2.

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 (за исключением случаев, когда эти положения допускают налогообложение в этом другом государстве только потому, что доход также является доходом, полученным резидентом этого государства, или потому, что капитал также является капиталом, принадлежащим резиденту этого государства), 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 ОСОБЫЕ 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 резидентства. 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 резидентства.

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

4. За исключением случаев, к которым применяются положения пункта 1 Статьи 9, пункта 6 Статьи 11 или пункта 6 Статьи 12, проценты, роялти и другие выплаты, производимые предприятием одного из Договаривающихся государств резиденту другого Договаривающегося государства, для целей определения налогооблагаемой прибыли такого предприятия подлежат вычету на тех же условиях, как если бы они выплачивались резиденту первого из упомянутых государств. Аналогичным образом любая задолженность предприятия одного из Договаривающихся государств резиденту другого Договаривающегося государства для целей определения налогооблагаемого капитала такого предприятия подлежит вычету на тех же условиях, как если бы она причиталась резиденту первого из упомянутых государств.

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

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

Статья 25

ПРОЦЕДУРА ВЗАИМНОГО СОГЛАСОВАНИЯ

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 устранения 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.

Статья 25 (вариант В)

1. Если какое-либо лицо считает, что в результате действий одного или обоих Договаривающихся государств оно подвергается или подвергнется налогообложению, несоответствующему 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, несоответствующего 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 устранения 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

а) 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

б) 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. Независимо от вышесказанного, информация, полученная Договаривающимся государством, может быть использована для других целей, если законодательством обоих государств допускается использование такой информации для других целей, и если компетентный орган Государства-источника данной информации допускает такое использование.

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

а) 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 отказываться 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 отказываться 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 НАЛОГОВ¹⁰

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.

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 ограничений 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 существовать:

а) 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

б) 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:

а) осуществлять административные меры, которые противоречат законам и административной практике этого или другого Договаривающегося государства;

б) осуществлять меры, которые бы противоречили государственной политике (*ordre public*);

с) предоставлять помощь, если другое Договаривающееся государство не приняло все разумные меры по сбору или консервации (в зависимости от того, о чем идет речь), предусматриваемые в соответствии с его законами или административной практикой;

д) предоставлять помощь в тех случаях, когда очевидно, что административные расходы этого государства несоразмерно превышают выгоду, которую должно получить другое Договаривающееся государство.

¹⁰ В некоторых странах вид помощи, предусмотримый 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.

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.

Статья 29

ПРАВО НА ЛЬГОТЫ¹¹

1. Если иное не предусмотрено настоящей статьей, резидент Договаривающегося государства не имеет права на льготу, которая в противном случае предоставлялась бы в соответствии с настоящей Конвенцией (кроме льготы, предусмотренной пунктом 3 статьи 4, пунктом 2 статьи 9 или статьей 25), за исключением случаев, когда такой резидент является "квалифицированным лицом", как оно определено в пункте 2, в то время, по состоянию на которое эта льгота должна была бы предоставляться.

2. Резидент Договаривающегося государства является квалифицированным лицом тогда, когда в соответствии с Конвенцией ему в противном случае предоставлялась бы льгота, если на тот момент резидентом является:

(a) физическое лицо;

(b) Договаривающееся государство, или его административно-территориальное образование или местные органы власти, или агентство или орган этого государства, политического подразделения или местной власти;

(c) компания или другая организация, если в течение налогового периода, включающего это время, основной класс ее акций (и любой несоразмерный класс акций) регулярно торгуется на одной или более признанных фондовых биржах, и либо:

(i) его основной класс акций в основном торгуется на одной или более признанных фондовых биржах, расположенных в Договаривающемся государстве, резидентом которого является компания или организация; или

(ii) основное место управления и контроля компании или организации находится в Договаривающемся государстве, резидентом которого она является;

(d) компания, если:

(i) в течение налогового периода, включающего это время, не менее 50 процентов совокупного числа голосов и стоимости акций (и не менее 50 процентов совокупного числа голосов и стоимости любой непропорциональной категории акций) компании прямо или косвенно принадлежит пяти или менее компаниям или организациям, имеющим право на льготы в соответствии с подпунктом c) настоящего пункта, при

условии, что в случае косвенного владения каждый промежуточный владелец является резидентом Договаривающегося государства, от которого испрашивается льгота в соответствии с настоящей Конвенцией, или является квалифицированным промежуточным владельцем; и

(ii) в отношении льгот по настоящей Конвенции, кроме как по статье 10, выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, менее 50 процентов валового дохода компании и менее 50 процентов валового дохода проверенной группы за налоговый период, включая это время, в форме платежей, подлежащих вычету в этом налогооблагаемом периоде для целей налогов, охватываемых настоящей Конвенцией, в Договаривающемся государстве резидентства компании (но не включая платежи на рыночных условиях в ходе обычной деятельности за услуги или материальную собственность, а в случае проверяемой группы - не включая внутригрупповые операции) лицам, которые не являются резидентами ни одного из Договаривающихся государств, имеющих право на льготы согласно подпунктам а), b), с) или е) настоящей Конвенции;

(е) лицо, не являющееся физическим лицом, которое

(i) является [согласованное описание соответствующих некоммерческих организаций, имеющихся в каждом Договаривающемся государстве],

(ii) является признанным пенсионным фондом ¹², к которому применяется подпункт (i) определения признанного пенсионного фонда в пункте 1 статьи 3, при условии, что более 50 процентов бенефициарных долей в этом лице принадлежат физическим лицам - резидентам любого из Договаривающихся государств, или более [_ процентов] бенефициарных долей в этом лице принадлежат физическим лицам - резидентам любого из Договаривающихся государств или любого другого государства, в отношении которого выполняются следующие условия

(А) лица, являющиеся резидентами этого другого государства, имеют право на льготы, предусмотренные всеобъемлющей конвенцией об избежании двойного налогообложения между этим другим государством и государством, от которого требуются льготы, предусмотренные настоящей Конвенцией, и

(В) в отношении доходов, упомянутых в Статьях 10 и 11 настоящей Конвенции, если данное лицо является резидентом этого другого государства, имеющего право на все льготы этой другой конвенции, оно имело бы право, согласно такой конвенции, на ставку налога в отношении конкретного класса доходов, в отношении которых испрашиваются льготы в соответствии с настоящей Конвенцией, которая по меньшей мере столь же низка, как и ставка, применяемая в соответствии с настоящей Конвенцией; или

(iii) является признанным пенсионным фондом, к которому применяется подпункт (i) определения признанного пенсионного фонда в пункте 1 статьи 3, при условии, что

он создан и управляется исключительно или почти исключительно для инвестирования средств в пользу организаций или механизмов, упомянутых в предыдущем подпункте;

(f) лицо, не являющееся физическим лицом, если

(i) в это время и по меньшей мере в половину дней двенадцатимесячного периода, включающего это время, лица, являющиеся резидентами данного Договаривающегося государства и имеющие право на льготы в соответствии с подпунктами а), b), c) или e) настоящей Конвенции, прямо или косвенно владеют акциями, представляющими не менее 50 процентов совокупного количества голосов и стоимости (и не менее 50 процентов совокупного числа голосов и стоимости любого непропорционального класса акций) акций данного лица, при условии, что в случае косвенного владения каждый промежуточный владелец является квалифицированным промежуточным владельцем, и

(ii) менее 50 процентов валового дохода лица и менее 50 процентов валового дохода проверяемой группы за налоговый период, включающий это время, выплачено или начислено, прямо или косвенно, в форме платежей, вычитаемых для целей налогов, охватываемых настоящей Конвенцией, в Договаривающемся государстве резидентства лица (но не включая платежи на рыночных условиях в ходе обычной деятельности за услуги или материальную собственность, а в случае проверяемой группы - не включая внутригрупповые операции), лицам, которые не являются резидентами ни одного из Договаривающихся государств, имеющих право на льготы в соответствии с подпунктами а), b), c) или e) настоящего пункта; или

(g) [возможное положение о коллективных инвестиционных механизмах];

3.(a) Резидент одного Договаривающегося государства имеет право на льготы в соответствии с настоящей Конвенцией в отношении статьи дохода, полученного в другом Договаривающемся государстве, независимо от того, является ли он квалифицированным лицом, если он занимается активной предпринимательской деятельностью в первом упомянутом государстве (кроме деятельности по осуществлению или управлению инвестициями для собственного счета резидента, если только эта деятельность не является банковской, страховой деятельностью или деятельностью по ценным бумагам, осуществляемой банком или [перечислить финансовые учреждения, аналогичные банкам, которые Договаривающиеся государства согласны рассматривать как таковые], страховой компанией или зарегистрированным дилером по ценным бумагам соответственно), и доход, полученный в другом государстве, является результатом или сопутствует этой деятельности. Для целей настоящей статьи термин "активное ведение бизнеса" не включает следующие виды предпринимательской деятельности или любую их комбинацию:

(i) деятельность в качестве холдинговой компании;

(ii) осуществление общего надзора или управления группой компаний;

(iii) предоставление группового финансирования (включая объединение денежных средств); или

(iv) осуществление инвестиций или управление ими, если только эта деятельность не осуществляется банком [перечислить финансовые учреждения, сходные с банками, которые Договаривающиеся государства согласны рассматривать в качестве таковых], страховым предприятием или зарегистрированным торговцем ценными бумагами в ходе обычной деятельности в качестве такового.

(b) Если резидент одного Договаривающегося государства получает статью дохода от предпринимательской деятельности, осуществляемой этим резидентом в другом Договаривающемся государстве, или получает статью дохода, возникающего в другом государстве, от связанного лица, условия, описанные в подпункте а), считаются выполненными в отношении такой статьи только в том случае, если предпринимательская деятельность, осуществляемая резидентом в первом упомянутом государстве, с которой связана эта статья, является существенной по отношению к той же или дополняющей ее предпринимательской деятельности, осуществляемой резидентом или таким связанным лицом в другом Договаривающемся государстве. Вопрос о том, является ли предпринимательская деятельность существенной для целей настоящего пункта, решается на основе всех фактов и обстоятельств.

(c) Для целей применения настоящего пункта деятельность, осуществляемая связанными лицами в отношении резидента Договаривающегося государства, считается осуществляемой таким резидентом.

4.[Норма, предусматривающая так называемые производные выгоды. Вопрос о том, как следует сформулировать пункт о производных выгодах в конвенции, следующий за подробной версией, рассматривается в Комментариях ниже].

5. Компания - резидент Договаривающегося государства, выполняющая функции головной компании для многонациональной группы компаний, состоящей из такой компании и ее прямых и косвенных дочерних компаний, имеет право на льготы согласно настоящей Конвенции в отношении дивидендов и процентов, выплачиваемых членами ее многонациональной группы компаний, независимо от того, является ли резидент квалифицированным лицом. Компания считается головной компанией для этой цели только в том случае, если:

(a) основное место управления и контроля такой компании находится в Договаривающемся государстве, резидентом которого она является;

(b) многонациональная группа компаний состоит из компаний, являющихся резидентами и занимающихся активной предпринимательской деятельностью по меньшей мере в четырех государствах, и предпринимательская деятельность, осуществляемая в каждом из четырех государств (или четырех групп государств), приносит по меньшей мере 10 процентов валового дохода группы;

(с) предприятия многонациональной группы компаний, деятельность которых осуществляется в любом государстве, кроме Договаривающегося государства резидентства такой компании, приносят менее 50 процентов валового дохода группы;

(d) не более 25 процентов валового дохода такой компании поступает из другого Договаривающегося государства;

(е) на такую компанию распространяются те же правила налогообложения доходов в ее Договаривающемся государстве пребывания, что и на лиц, указанных в пункте 3 настоящей статьи; и

(f) менее 50 процентов валового дохода такой компании и менее 50 процентов валового дохода проверяемой группы выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, в форме платежей, которые подлежат вычету для целей налогов, охватываемых настоящей Конвенцией, в Договаривающемся государстве резидентства компании (но не включая платежи на рыночных условиях в ходе обычной деятельности за услуги или материальную собственность или платежи в отношении финансовых обязательств банку, который не является связанным лицом по отношению к такой компании, а в случае проверяемой группы - не включая внутригрупповые операции) лицам, которые не являются резидентами ни одного из Договаривающихся государств, имеющих право на льготы в соответствии с подпунктами а), b), с) или е) пункта 2 настоящей Конвенции.

Если требования подпунктов b), с) или d) настоящего пункта не выполняются в отношении соответствующего налогового периода, они считаются выполненными, если требуемые соотношения соблюдаются при усреднении валового дохода за предыдущие четыре налоговых периода.

6. Если резидент Договаривающегося государства не является квалифицированным лицом

в соответствии с положениями пункта 2 настоящей статьи и не имеет права на льготы в соответствии с пунктами 3, 4 или 5, компетентный орган Договаривающегося государства, в котором ему отказано в льготах в соответствии с предыдущими положениями настоящей статьи, может, тем не менее, предоставить льготы, предусмотренные настоящей Конвенцией, или льготы в отношении конкретной статьи дохода или капитала, принимая во внимание объект и цель настоящей Конвенции. Однако, это возможно только если такой резидент докажет такому компетентному органу, что ни его учреждение, приобретение или содержание, ни ведение его операций не имели в качестве одной из своих основных целей получение льгот по настоящей Конвенции. Компетентный орган Договаривающегося государства, к которому в соответствии с настоящим пунктом обратился резидент другого государства с просьбой, консультируется с компетентным органом этого другого государства, прежде чем удовлетворить или отклонить эту просьбу.

7. Для целей настоящего и предыдущих пунктов настоящей статьи:

(a) термин "признанная фондовая биржа" означает:

(i) [перечень фондовых бирж, согласованный на момент подписания]; и

(ii) любую другую фондовую биржу, согласованную компетентными органами Договаривающихся государств;

(b) в отношении организаций, не являющихся компаниями, термин "акции" означает доли, сопоставимые с акциями;

(c) термин "основной класс акций" означает обыкновенные или простые акции компании, или организации при условии, что такой класс акций представляет большинство совокупного числа голосов и стоимости компании или организации. Если ни одна из классов обыкновенных или простых акций не представляет большинство совокупного количества голосов и стоимости компании или организации, "основной класс акций" - это те классы, которые в совокупности представляют большинство совокупного количества голосов и стоимости;

(d) два лица являются "связанными лицами", если одно из них прямо или косвенно владеет не менее чем 50 процентами бенефициарной доли другого лица (или, в случае компании, не менее чем 50 процентами совокупного числа голосов и стоимости акций компании) или другое лицо прямо или косвенно владеет не менее чем 50 процентами бенефициарной доли (или, в случае компании, не менее чем 50 процентами совокупного числа голосов и стоимости акций компании) каждого лица. В любом случае лицо должно быть связано с другим лицом, если, исходя из всех соответствующих фактов и обстоятельств, одно из них контролирует другое или оба находятся под контролем одного и того же лица или лиц.

(e) термин "эквивалентный бенефициар" подразумевает:

(i) резидента любого государства, при условии, что:

(A) резидент имеет право на все льготы, предусмотренные всеобъемлющей конвенцией об избежании двойного налогообложения между этим государством и Договаривающимся государством, у которого испрашиваются льготы в соответствии с настоящей Конвенцией, на основании положений, по существу аналогичных подпунктам а), b), c) или e) пункта 2, или, если испрашиваемая льгота касается процентов или дивидендов, выплачиваемых членом многонациональной группы компаний резидента, резидент имеет право на льготы в соответствии с положениями, по существу аналогичными пункту 5 настоящей статьи в такой конвенции, при условии, что, если такая конвенция не содержит подробной статьи об ограничении льгот, такая конвенция применяется так, как если бы положения подпунктов а), b), c) и e) пункта 2 (включая определения, относящиеся к применению критериев в таких подпунктах) содержались в такой конвенции; и

(B) 1) в отношении дохода, упомянутого в статье 10, 11, 12 или 12А, если бы резидент получал такой доход напрямую, резидент имел бы право в соответствии с такой Конвенцией, положением внутреннего законодательства или любым

международным соглашением на ставку налога в отношении такого дохода, для которого испрашиваются льготы в соответствии с настоящей Конвенцией, которая меньше или равна ставке, применяемой в соответствии с настоящей Конвенцией. Что касается компании, претендующей в соответствии с пунктом 4 на льготы, предусмотренные статьей 10 в отношении дивидендов, то для целей настоящего подпункта:

(I) если резидентом является физическое лицо, а компания ведет активную предпринимательскую деятельность в Договариваемом государстве своего резидентства, которая является существенной по отношению к деятельности, аналогичной или дополняющей деятельность, которая принесла доход, из которого выплачиваются дивиденды, то такое физическое лицо рассматривается как компания. Деятельность, осуществляемая лицом, которое является связанным лицом по отношению к компании, претендующей на получение льгот, считается осуществляемой такой компанией. Вопрос о том, является ли предпринимательская деятельность существенной, решается на основании всех фактов и обстоятельств; и

(II) если резидентом является компания (включая физическое лицо, рассматриваемое как компания), для определения того, имеет ли резидент право на ставку налога, которая меньше или равна ставке, применяемой в соответствии с настоящей Конвенцией, косвенное владение резидентом капиталом компании, выплачивающей дивиденды, рассматривается как прямое владение; или

(2) в отношении статьи дохода, упомянутой в статье 7, 13 или 21 настоящей Конвенции, резидент имеет право на льготы в соответствии с такой Конвенцией, которые по крайней мере столь же выгодны, как и льготы, испрашиваемые в соответствии с настоящей Конвенцией; и

(C) независимо от того, что резидент может удовлетворять требованиям пунктов А) и В) настоящего подраздела, если статья дохода была получена через организацию, которая считается фискально прозрачной в соответствии с законодательством Договариваемого государства, в котором находится компания, запрашивающая льготы, если статья дохода не рассматривалась бы как доход резидента в соответствии с положением, аналогичным пункту 2 статьи 1, если резидент, а не компания, испрашивающая льготы в соответствии с пунктом 4 настоящей статьи, сам владеет организацией, через которую компания получает доход, то такой резидент не считается эквивалентным бенефициаром в отношении данной статьи доходов;

(ii) резидент того же Договариваемого Государства, что и компания, стремящаяся получить льготы в соответствии с пунктом 4 настоящей статьи, которая имеет право на все льготы по настоящей Конвенции в силу подпунктов а), b), c) или e) пункта 2, или, когда испрашиваемая выгода относится к процентам или дивидендам, выплачиваемым членом многонациональной группы компаний резидента, имеющей право на льготы в соответствии с пунктом 5 при условии, что в случае резидента,

описанного в пункте 5, если резидент получил такие проценты или дивиденды напрямую, резидент имеет право на налоговую ставку в отношении такого дохода, которая меньше или равна ставке, применяемой в соответствии с настоящей Конвенцией к компании, стремящейся получить льготы в соответствии с пунктом 4; или

(iii) резидент Договаривающегося Государства, в котором испрашиваются льготы по настоящей Конвенции, имеет право на все льготы по настоящей Конвенции на основании подпунктов а), b), c) или e) пункта 2, при условии, что количество совокупных голосов и стоимость акций (и любого несоразмерного класса акций) компании, претендующей на получение льгот в соответствии с пунктом 4, не превышает 25 процентов от общего числа голосов и стоимости акций (и любого несоразмерного класса акций) компании;

(f) термин "несоразмерный класс акций" означает любой класс акций компании или организации, являющейся резидентом одного из Договаривающихся государств, который дает акционеру право на несоразмерно большее участие в виде дивидендов, выплат при погашении или иным образом в доходах, полученных от другого Договаривающегося Государства конкретными активами или в следствие деятельности компании;

г) "основное место управления и контроля" компанией или организацией находится в Договаривающемся государстве, резидентом которого она является, только если:

(i) высшие должностные лица и высшее руководство компании или организации несут ежедневную ответственность за принятие большего количества решений по стратегической, финансовой и операционной политике компании или организации и ее прямых и косвенных дочерних компаний, а персонал осуществляет ежедневную деятельность, необходимую для подготовки и принятия этих решений, в большинстве случаев в этом Договаривающемся Государстве, а не в любом другом Государстве; а также

(ii) такие высшие должностные лица и старшие управленческие сотрудники несут повседневную ответственность за принятие большего количества решений по стратегической, финансовой и операционной политике компании или организации и ее прямых и косвенных дочерних компаний, а персонал таких лиц осуществляет большую повседневную деятельность, необходимую для подготовки и принятия этих решений, чем должностные лица или сотрудники любой другой компании или организации;

h) термин "квалифицированный промежуточный владелец" означает промежуточного владельца, который является либо:

(i) резидентом государства, который действует в Договаривающемся Государстве, в котором испрашиваются льготы в соответствии с настоящей Конвенцией, всеобъемлющей конвенцией об избежании двойного налогообложения; или

(ii) резидентом того же Договаривающегося государства, что и компания, применяющая критерий согласно подпункту d) или f) пункта 2 или пункта 4, чтобы определить, имеет ли он право на получение льгот в соответствии с Конвенцией;

i) термин "проверяемая группа" означает резидента Договаривающегося государства, к которому применяется критерий согласно подпункту d) или f) пункта 2 или согласно пункту 4 или 5, чтобы определить, имеет ли он право на получение льгот в соответствии с Конвенцией ("проверяемый резидент"), а также любую компанию или постоянное учреждение, которые:

(i) участвуют в качестве члена вместе с проверяемым резидентом в налоговой консолидации, фискальном единстве или аналогичном режиме, который позволяет членам группы делить прибыль или убытки; или

(ii) разделяют убытки с проверяемым резидентом в соответствии с групповым или другим режимом распределения убытков в соответствующем налоговом периоде;

j) термин "валовой доход" означает валовую выручку, определенную в Договаривающемся государстве резидентства лица за налоговый период, включающий время, когда предоставляются льготы, за исключением случаев, когда лицо занимается предпринимательской деятельностью, включающей производство или продажу товаров, "валовой доход" означает такую валовую выручку, уменьшенную на стоимость проданных товаров, а если лицо занимается предпринимательской деятельностью по предоставлению нефинансовых услуг, "валовой доход" означает валовую выручку, уменьшенную на прямые затраты на формирование такой выручки при условии, что:

(i) за исключением случаев, когда это имеет отношение к определению льгот в соответствии со статьей 10 настоящей Конвенции, валовой доход не включает ту часть дивидендов, которые фактически освобождены от налога в Договаривающемся государстве резидентства лица, будь то вычеты или иным образом; а также

(ii) за исключением части дивидендов, подлежащей налогообложению, валовая прибыль проверяемой группы не учитывает операции между компаниями внутри проверяемой группы;

8. (a) Если

(i) предприятие одного Договаривающегося Государства получает доход от другого Договаривающегося Государства и первое упомянутое Договаривающееся Государство рассматривает этот доход как прибыль, относящуюся к постоянному представительству, расположенному в третьей юрисдикции, и

(ii) прибыль, относящаяся к этому постоянному представительству, освобождается от налога в первом упомянутом государстве,

льготы настоящей Конвенции не применяются к любой статье дохода, налог на которую в третьей юрисдикции меньше наименьшей из [ставка определяется на двусторонней основе] суммы этой статьи дохода и 60 процентов налога, который

взимался бы в первом упомянутом государстве с этой статьи дохода, если бы это постоянное представительство находилось в первом упомянутом государстве. В этом случае любой доход, к которому применяются положения настоящего пункта, остается облагаемым налогом в соответствии с внутренним законодательством другого государства, невзирая на любые другие положения Конвенции.

(b) Предыдущие положения настоящего пункта не применяются, если доход, полученный в другом государстве, является результатом или сопутствующим активному ведению предпринимательской деятельности, осуществляемой через постоянное представительство (кроме деятельности по осуществлению, управлению или простому хранению инвестиций за собственный счет предприятия, если только эта деятельность не является банковской, страховой или деятельностью по ценным бумагам, осуществляемой соответственно банком, страховым предприятием или зарегистрированным торговцем ценных бумаг).

(c) Если в соответствии с предыдущими положениями настоящего пункта отказано в предоставлении льгот по настоящей Конвенции в отношении статьи дохода, полученной резидентом одного Договаривающегося государства, компетентный орган другого Договаривающегося государства может, тем не менее, предоставить эти льготы в отношении данной статьи дохода, если в ответ на просьбу такого резидента такой компетентный орган определит, что предоставление таких льгот оправдано в свете причин, по которым такой резидент не удовлетворяет требованиям настоящего пункта (например, наличие убытков). Компетентный орган Договаривающегося государства, которому был направлен запрос в соответствии с предыдущим предложением, консультируется с компетентным органом другого Договаривающегося государства, прежде чем удовлетворить или отклонить запрос.

9. Несмотря на другие положения настоящей Конвенции, льгота в соответствии с настоящей Конвенцией в отношении статьи дохода или капитала не предоставляется, если есть основания сделать вывод, принимая во внимание все относящиеся к делу факты и обстоятельства, что получение этой льготы было одной из основных целей любой договоренности или сделки, которая прямо или косвенно привела к этой льготе, если только не установлено, что предоставление этой льготы в этих обстоятельствах соответствовало бы цели соответствующих положений настоящей Конвенции.

¹¹ Формулировка данной статьи будет зависеть от того, как Договаривающиеся государства решат реализовать свое общее стремление, отраженное в преамбуле Конвенции и включенное в минимальный стандарт, согласованный в рамках проекта ОЭСР-Г20 “Минимизация налогообложения и выведение прибыли отдельными странами”, устранить двойное налогообложение, не создавая возможностей для неуплаты или снижения налогообложения путем уклонения или избежания налогов, в

том числе путем злоупотребления положениями международных налоговых соглашений.

¹² О включении данного определения см. пункт 14 Комментария к статье 29

Глава VII ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статья 30

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 31

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):

ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНАЯ ОГОВОРКА

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 комментариев к главе I Сфера применения конвенции

Статья 1

Охватываемые лица

A. Общие соображения

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

2. В 1999 году 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".

В. КОММЕНТАРИИ К ПУНКТАМ СТАТЬИ 1

Пункт 1

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

Пункт 2

4. В пункте 2 рассматриваются особые вопросы, возникающие при выплатах организациям, которые являются полностью или частично фискально прозрачными, таким как товарищества и трасты. 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 при этом знает, что многие принципы, рассмотренные в этом докладе, могут так же 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. Цель пункта 2 заключается в реализации принципов, изложенных в отчете.

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 считается фискально прозрачным в соответствии с законодательством Государства резидентства и, соответственно, партнеры облагаются налогом на доход товарищества, пункт 2 предусматривает, что положения Конвенции должны применяться на уровне партнеров.

6. В качестве первого шага в применении преимуществ Конвенции в пункте 2 указывается резидент Договаривающегося государства, получающий статью дохода, в отношении которой запрашиваются льготы по договору. Для того чтобы иметь право на такие льготы, такой резидент должен также удовлетворять любым дополнительным требованиям, установленным в применимом договоре, таким как бенефициарное владение статьей дохода в соответствии с налоговыми нормами государства источника, любые применимые необходимые пороговые значения владения (например, указанные в подпункте 2(а) статьи 10 (Дивиденды), а также проверку основной цели или положение об ограничении льгот.

7. Эти общие нормы развиваются в пунктах 2-16 Комментария к статье 1 Типовой конвенции ОЭСР 2017 года:

2 В этом пункте рассматривается ситуация с доходами организаций или соглашения, которые одно или оба Договаривающихся государства рассматривают как полностью или частично фискально прозрачные для целей налогообложения. Положения данного пункта обеспечивают, чтобы доход таких организаций или соглашений рассматривался для целей Конвенции в соответствии с принципами, отраженными в докладе Комитета по налоговым вопросам 1999 года, "Применение Типовой налоговой конвенции ОЭСР в отношении товариществ"¹³ Таким образом, в этом докладе содержатся руководство и примеры того, как следует толковать и применять данное положение в различных ситуациях.

¹³ Воспроизведено в томе II полной версии Типовой Конвенции ОЭСР на странице R(15)-1.

3 Однако в докладе речь шла исключительно о товариществах, и хотя Комитет признал, что многие принципы, включенные в доклад, могут применяться и в отношении других некорпоративных организаций, он выразил намерение рассмотреть вопрос о применении Типовой налоговой конвенции к этим другим организациям на более позднем этапе. Как указано в пункте 37 доклада, Комитет был особенно

обеспокоен "случаями, когда внутреннее налоговое законодательство создает промежуточные ситуации, в которых товарищество рассматривается частично как налогооблагаемая единица и частично игнорируется для целей налогообложения". Согласно докладу:

В то время как данное обстоятельство может создать практические трудности в отношении очень ограниченного числа товариществ, оно представляет собой более важную проблему в случае других юридических лиц, таких как трасты. По этой причине Комитет решил рассмотреть этот вопрос в контексте последующей работы над настоящим докладом.

4. В пункте 2 рассматривается именно эта ситуация, поскольку речь идет об организациях, которые "полностью или частично" считаются фискально прозрачными. Таким образом, данный пункт не только подтверждает выводы Доклада в отношении товариществ, но и распространяет применение этих выводов на ситуации, которые не были непосредственно охвачены Докладом [...].

5. Данный пункт не только обеспечивает предоставление льгот, предусмотренных Конвенцией, в соответствующих случаях, но и гарантирует, что эти льготы не будут предоставляться в тех случаях, когда ни одно из Договаривающихся государств не рассматривает, согласно своему внутреннему законодательству, доход юридического лица или договоренности как доход одного из своих резидентов. Таким образом, данный пункт подтверждает выводы Доклада в таком случае (см., пример 3 Доклада). Кроме того, как отмечается в Докладе, не следует ожидать, что государства будут предоставлять преимущества двусторонней налоговой конвенции в случаях, когда они не могут проверить, действительно ли лицо имеет право на эти льготы. Таким образом, если организация учреждена в юрисдикции, из которой Договаривающееся государство не может получить налоговую информацию, этому государству должна быть предоставлена вся необходимая информация для того, чтобы оно могло предоставить льготы, предусмотренные Конвенцией. В таком случае Договаривающееся государство вполне может решить использовать механизм возмещения для целей применения льгот по Конвенции, даже если оно обычно применяет эти льготы во время выплаты соответствующего дохода. Однако в большинстве случаев можно будет получить соответствующую информацию и применить льготы Конвенции во время налогообложения дохода (см., например, пункты 43–45 ниже, в которых обсуждается аналогичный вопрос в контексте фондов коллективного инвестирования).

6. Следующий пример иллюстрирует применение этого пункта:

Пример: Государство А и Государство В заключили договор, идентичный Типовой конвенции об избежании двойного налогообложения доходов и капитала. Государство А считает, что юридическое лицо, учрежденное в Государстве Б, является компанией и облагает это юридическое лицо налогом на проценты, которые оно получает от должника-резидента в Государстве А. Однако согласно внутреннему законодательству

Государства В юридическое лицо рассматривается как партнерство, и два члена этой организации, которые делят весь его доход в равной степени, облагаются налогом за половину процентов. Один из членов является резидентом Государства В, а другой - резидентом страны, с которой Государства А и В не имеют договора. Настоящий пункт предусматривает, что в таком случае половина процентов для целей Статьи 11 считается доходом резидента Государства В.

7. Ссылка на "доход, полученный организацией или объединением, или через них" имеет широкое значение и охватывает любой доход, полученный организацией или объединением, или через них, независимо от точки зрения каждого Договаривающегося государства относительно того, кто получает этот доход для внутренних целей налогообложения и независимо от того, является ли эта организация или объединение юридическим лицом или представляет собой лицо, как это определено в подпункте а) пункт 1 Статьи 3. Он будет охватывать, например, доход любого товарищества или траста, которые одно или оба Договаривающихся государства рассматривают как полностью или частично прозрачные с финансовой точки зрения. Кроме того, как показано в примере 2 Доклада, не имеет значения, где учреждена организация или объединение: данный пункт применяется к организации, учрежденной в третьем государстве, в той мере, в какой в соответствии с внутренним налоговым законодательством одного из Договаривающихся государств, предприятие считается полностью или частично прозрачным с финансовой точки зрения, и доход этого предприятия относится к резиденту этого Государства.

8. Слово "доход" должно иметь широкое значение, которое оно имеет для целей Конвенции и, следовательно, применяется к различным статьям дохода, охватываемым Главой III Конвенции (Налогообложение доходов), включая, например, прибыль предприятия и прирост капитала.

9. Понятие "прозрачный для целей налогообложения", используемое в этом пункте, относится к ситуациям, когда в соответствии с внутренним законодательством Договаривающегося государства доход (или его часть) предприятия или организации облагается налогом не на уровне организации или объединения, а на уровне лиц, заинтересованных в этой организации или объединении.

Обычно это происходит в том случае, когда сумма налога, подлежащего уплате с доли дохода организации или объединения, определяется отдельно в зависимости от личных характеристик лица, имеющего право на эту долю, в результате чего налог будет зависеть от того, облагается ли лицо налогом с другого дохода, который оно имеет, с личных пособий, на которые это лицо имеет право, и по ставке налога, применимой к этому лицу; кроме того, характер и источник, а также сроки реализации дохода для целей налогообложения не будут зависеть от того факта, что он был получен через организацию или объединение. Тот факт, что доход рассчитывается на уровне предприятия или организации до того, как доля будет передана лицу, не

повлияет на этот результат¹⁴. Государства, желающие уточнить определение "прозрачного для целей налогообложения" в своих двусторонних конвенциях, могут по своему усмотрению включать определение этого термина на основе приведенных выше пояснений.

¹⁴ См. пункт 37-40 "Отчета о партнерстве".

10. В случае организации или образования, которое согласно внутреннему законодательству одного из Договаривающихся государств рассматривается как частично прозрачное для целей налогообложения, только часть дохода юридического лица или соглашения может облагаться налогом на уровне лиц, имеющих долю в таком предприятии или образовании, как это описано в предыдущем пункте, в то время как остальная часть будет по-прежнему подлежать налогообложению на уровне организации или образования. Так, например, в некоторых странах рассматриваются некоторые трасты и товарищества с ограниченной ответственностью (т.е. в некоторых странах часть дохода, полученного через траст, которая распределяется между бенефициарами, облагается налогом у этих бенефициаров, в то время как часть этого дохода, которая накапливается, облагается налогом у траста или попечителей; аналогичным образом, в некоторых странах доход, полученный через командитное товарищество, облагается налогом у полного партнера в отношении доли этого партнера в этом доходе, но считается доходом командитного товарищества в отношении доли ограниченного партнера в доходе). В той степени, в которой организация или образование квалифицируются как резидент Договаривающегося государства, этот пункт будет гарантировать, что преимущества договора также применяются к доле дохода, которая приписывается организации или образованию в соответствии с внутренним законодательством этого Государства (с учетом любых положений о борьбе со злоупотреблениями, таких как правило ограничения льгот).

11. Как и другие положения Конвенции, это положение применяется отдельно к каждой статье доходов организации или образования. Предположим, например, что документ, устанавливающий траст, предусматривает, что все дивиденды, полученные трастом, должны быть распределены между бенефициаром в течение срока его существования, но впоследствии должны накапливаться. Если одно из Договаривающихся государств считает, что в таком случае бенефициар облагается налогом на дивиденды, распределенные этому бенефициару, но что попечители облагаются налогом на дивиденды, которые будут накапливаться, этот пункт будет по-разному применяться к этим двум категориям дивидендов, даже если оба вида дивидендов получены в течение одного месяца.

12. Предусматривая, что доход, к которому он применяется, будет считаться доходом резидента Договаривающегося государства для целей Конвенции, этот пункт

гарантирует, что соответствующий доход относится к этому резиденту для целей применения различных распределительных правил Конвенции. Таким образом, в зависимости от характера дохода, это позволит рассматривать доход, например, как "полученный доход" для целей Статей 6, 13 и 17, "прибыль предприятия" для целей Статей 7, 8 и 9 (см. также пункт 4 Комментария к Статье 3) или дивиденды или проценты, "выплаченные" для целей Статей 10 и 11. Тот факт, что доход считается полученным резидентом Договаривающегося государства для целей Конвенции, также означает, что, если доход составляет долю дохода предприятия, в котором этот резидент принимает участие, такой доход должен считаться доходом предприятия, осуществляемого этим резидентом (например, для целей определения предприятия Договаривающегося государства в Статье 3 и пункте 2 Статьи 21).

13. Несмотря на то, что этот пункт гарантирует, что различные распределительные правила Конвенции применяются в той мере, в какой доход прозрачных для целей налогообложения субъектов рассматривается согласно внутреннему законодательству как доход резидента Договаривающегося государства, этот пункт не предпринимает вопроса о том, является ли получатель собственником - бенефициаром соответствующего дохода. Если, например, прозрачное для целей налогообложения партнерство получает дивиденды в качестве агента или номинального держателя лица, которое не является партнером, тот факт, что дивиденды могут рассматриваться как доход резидента Договаривающегося государства в соответствии с внутренним законодательством этого Государства, не препятствует Государству источника считать, что ни товарищество, ни партнеры не являются собственниками – бенефициарами дивидендов.

14. Этот пункт применяется только для целей Конвенции и, следовательно, не требует от Договаривающегося государства изменять способ, которым оно распределяет доход или характеризует организации для целей своего внутреннего законодательства. В примере, приведенном в пункте 6 выше, несмотря на то, что пункт 2 предусматривает, что для целей Статьи 11 половина процентов должна рассматриваться как доход резидента Государства В, это повлияет только на максимальную сумму налога, которую Государство А сможет взимать с процентом и не изменит того факта, что налог Государства А будет уплачиваться организацией. Таким образом, если предположить, что внутреннее законодательство Государства А предусматривает 30-процентный удерживаемый налог на проценты, эффект пункта 2 будет заключаться в простом уменьшении суммы налога, который Государство А будет взимать с процентов (так что половина процентов будет облагаться налогом по ставке 30 процентов, а половина - по ставке 10 процентов в соответствии с соглашением между Государствами А и В) и не изменит того факта, что организация является соответствующим налогоплательщиком для целей внутреннего законодательства Государства А. Кроме того, это положение не рассматривает исчерпывающе все

договорные вопросы, которые могут возникнуть из-за правовой природы определенных субъектов и договоренностей, и поэтому может потребоваться дополнить другие положения для решения таких вопросов (например, положение, подтверждающее, что траст может квалифицироваться как резидент Договаривающегося государства, несмотря на тот факт, что в соответствии с законодательством о трастах многих стран траст не является "лицом").

15. В последнем предложении этого пункта поясняется, что пункт никоим образом не ограничивает право Государства облагать налогом своих резидентов. Этот вывод согласуется с тем, как соглашения об избежании двойного налогообложения толковались в отношении товариществ (см. пункт 6.1 настоящего Комментария в редакции, действовавшей после 2000 года и до включения пункта 3 в 2017 году).

16. Однако пункты 2 и 3 не ограничивают обязательство Договаривающихся государств по освобождению от двойного налогообложения в соответствии со Статьями 23 А и 23 В, когда доход резидента этого Государства может облагаться налогом другим Государством в соответствии с Конвенцией. Однако могут быть случаи, когда один и тот же доход облагается налогом каждым Договаривающимся государством как доход одного из его резидентов, и когда потребуется освобождение от двойного налогообложения в отношении налога, уплаченного другим лицом. Если, например, одно из Договаривающихся Государств облагает налогом глобальный доход организации, которая является резидентом этого Государства, тогда как другое Государство считает это юридическое лицо прозрачным для целей налогообложения и облагает налогом членов этой организации, которые являются резидентами этого другого Государства, на соответствующую долю дохода, освобождение от двойного налогообложения должно будет учитывать налог, который уплачивается разными налогоплательщиками в двух Государствах. В таком случае, однако, будет важно определить в соответствии со Статьями 23 А и 23 В, в какой степени доход резидента одного Договаривающегося государства "может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве в соответствии с положениями настоящей Конвенции (за исключением случаев, когда эти положения разрешают налогообложение в этом другом Государстве только потому, что доход также является доходом, полученным резидентом этого Государства [...])". В целом, это требование приведет к тому, что одно Государство должно будет предоставлять освобождение от двойного налогообложения только в той степени, в которой положения Конвенции разрешают другому Государству облагать налогом соответствующий доход как государство источника или как Государство, где существует постоянное представительство, которому принадлежит этот доход (см. пункты 11.1 и 11.2 Комментария к Статьям 23 А и 23 В).

Несмотря на то, что в целом Комитет согласен с пунктами 2-16 комментария к статье 1 Типовой конвенции ОЭСР, процитированными выше, некоторые члены

Комитета выразили обеспокоенность по поводу применения этого пункта в тех случаях, когда доход получен организацией или соглашением с резидентом третьего государства или через них, а держатели долей являются резидентами Договаривающегося государства, в соответствии с налоговым законодательством которого организация считается в отношении дохода прозрачной с финансовой точки зрения. В таком случае могут применяться налоговые соглашения как страны резидентства организации или соглашения, так и страны резидентства держателей долей, что создает риск дублирования требований о предоставлении льгот по разным налоговым соглашениям в отношении одной статьи дохода. Однако такие риски минимизируются благодаря тому, что, хотя в этом случае несколько лиц могут рассматриваться как лица, получающие статью дохода, факт остается фактом: только один платеж осуществляется из государства источника, что предоставляет этой стране только одну возможность обеспечить льготы в отношении статьи дохода.

Более того, в практике стран, применяющих положения, аналогичные пункту 2, не возникало проблем с дублированием требований о предоставлении льгот по соглашению. По опыту этих стран, организация и ее держатели долей обычно консультируются и предоставляют налоговому агенту единую претензию на льготы по соглашению в отношении платежа. Кроме того, требование о том, что лицо, получающее статью дохода в соответствии с пунктом 2, должно также удовлетворять всем применимым требованиям, изложенным в соглашении, должно уменьшить количество случаев повторных претензий на льготы. Если Договаривающееся государство сталкивается с ситуацией повторной претензии на льготы, оно может прибегнуть к процедуре взаимного согласования для получения дополнительной информации, необходимой для правильного определения того, какую претензию на льготы по соглашению следует удовлетворить.

7.1 Договаривающиеся государства, желающие внести ясность как для своих партнеров по соглашению, так и для налогоплательщиков, могут заключить и опубликовать соглашения компетентных органов общего применения в соответствии с пунктом 3 статьи 25 (Процедура взаимных соглашений) в отношении применения пункта 2.

Пункт 3

8. В обновленном варианте 2017 года Комитет принял решение о включении так называемой "исключающей оговорки" в качестве пункта 3 в статью 1. Это соответствует новому положению, включенному в Типовую конвенцию ОЭСР в соответствии с рекомендациями ОЭСР/Г20 в Заключительном докладе по Действию 6 (Предотвращение предоставления льгот, предусмотренных международными договорами, в ненадлежащих обстоятельствах), которое основано на аналогичном положении, включенном в модель США. Смысл исключительной оговорки заключается в том, чтобы снять сомнения в том, что некоторые положения, направленные на

налогообложение нерезидентов, могут быть истолкованы как ограничивающие право договаривающегося государства облагать налогом своих резидентов. Хотя такие толкования были отвергнуты, Комитет считает, что оговорка в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций ставит под сомнение тот факт, что договаривающееся государство может облагать налогом своих резидентов, несмотря на любые другие положения соответствующего двустороннего соглашения.

9. Комментарий ОЭСР 2017 года по этому вопросу гласит следующее:

17. Несмотря на то, что некоторые положения Конвенции (например, Статьи 23 А и 23 В) явно направлены на то, чтобы повлиять на то, как Договаривающееся государство облагает налогами своих резидентов, цель большинства положений Конвенции состоит в том, чтобы ограничить право Договаривающегося государства на налогообложение резидентов другого Договаривающегося государства. Однако в некоторых ограниченных случаях утверждалось, что некоторые положения могут быть истолкованы как ограничивающие право Договаривающегося государства облагать налогом своих резидентов в тех случаях, когда это не было запланировано (см., например, пункт 81 ниже, в котором рассматривается случай положения контролируемых иностранных компаний).

18. Пункт 3 подтверждает общий принцип, согласно которому Конвенция не ограничивает право Договаривающегося государства облагать налогом своих резидентов, за исключением случаев, когда это предусмотрено, и перечисляет положения, в отношении которых этот принцип не применим.

19. Перечисленные таким образом исключения предназначены для охвата всех случаев, когда в Конвенции предусмотрено, что Договаривающееся государство может быть вынуждено предоставлять льготы по договору своим резидентам (предоставляются ли эти или аналогичные льготы в соответствии с внутренним законодательством этого Государства). Эти положения включают в себя следующее:

- Пункт 3 Статьи 7, который требует от Договаривающегося Государства предоставлять предприятию этого Государства соответствующую корректировку после первоначальной корректировки, произведенной другим Договаривающимся государством в соответствии с пунктом 2 Статьи 7, к сумме налога, взимаемой с прибыли постоянного представительства предприятия.

- Пункт 2 Статьи 9, который требует от Договаривающегося государства предоставлять предприятию этого Государства соответствующую корректировку после первоначальной корректировки, произведенной другим Договаривающимся государством в соответствии с пунктом 1 Статьи 9, в размере налога, взимаемого с прибыли ассоциированного предприятия.

- Статья 19, которая может повлиять на то, как Договаривающееся государство облагает налогом физическое лицо, которое является резидентом этого Государства, если это физическое лицо получает доход от услуг, оказанных другому

Договаривающемуся государству или его политическому подразделению или местному органу власти.

- Статья 20, которая может повлиять на то, как Договаривающееся государство облагает налогом физическое лицо, проживающее в этом Государстве, если это лицо также является студентом, отвечающим условиям этой Статьи.

- Статьи 23 А и 23 В, которые требуют от Договаривающегося государства освобождения от двойного налогообложения для своих резидентов в отношении дохода, который другое Государство может облагать налогом в соответствии с Конвенцией (включая прибыль, относящуюся к постоянному представительству, расположенному в другом Договаривающемся государстве в соответствии с пунктом 2 Статьи 7).

- Статья 24, которая защищает резидентов Договаривающегося государства от определенных дискриминационных практик налогообложения со стороны этого Государства (например, правил, проводящих различия между двумя лицами на основании их гражданства).

- Статья 25, которая позволяет резидентам Договаривающегося государства требовать, чтобы компетентный орган этого Государства рассматривал случаи налогообложения не в соответствии с Конвенцией. - Статья 28, которая может повлиять на то, как Договаривающееся государство облагает налогом физическое лицо, проживающее в этом Государстве, если это лицо является членом дипломатического представительства или консульского учреждения другого Договаривающегося государства.

20. Список исключений, включенный в пункте 3, должен включать любое другое положение, которое Договаривающиеся государства могут согласиться включить в свою двустороннюю конвенцию, если предполагается, что это положение повлияет на налогообложение Договаривающимся государством своих резидентов. Например, если Договаривающиеся государства соглашаются, в соответствии с пунктом 27 Комментария к Статье 18, включить в свою двустороннюю конвенцию положение, согласно которому пенсии и другие выплаты, производимые в соответствии с законодательством о социальном обеспечении Договаривающегося государства, подлежат налогообложению только в этом Государстве они должны включить ссылку на это положение в список исключений, включенный в пункт 3. Другие примеры включают альтернативные положения в пунктах 23, 30, 37, 38 и 68 Комментария к Статье 18, поскольку эти положения предоставляют льготы, которые обычно предназначены для предоставления физическому лицу, которое участвовало в иностранной пенсионной схеме до того, как стало резидентом Договаривающегося государства.

21. Термин "резидент", используемый в пункте 3 и во всей Конвенции, определен в Статье 4. Если в соответствии с пунктом 1 Статьи 4 лицо считается резидентом обоих Договаривающихся государств на основании внутреннего законодательства этих

государств, пункты 2 и 3 этой Статьи обычно позволяют определить одно Государство резидентства для целей Конвенции. Таким образом, пункт 3 не применяется к физическому или юридическому лицу, которое является резидентом одного из Договаривающихся государств в соответствии с законодательством этого государства, но которое для целей Конвенции считается резидентом только другого Договаривающегося государства.

Ненадлежащее использование налоговых соглашений

10. Основная цель конвенций об избежании двойного налогообложения состоит в том, чтобы способствовать, путем устранения международного двойного налогообложения, обмену товарами и услугами, а также перемещению капитала и людей. Однако положения налоговых соглашений сформулированы в общих чертах, и у налогоплательщиков может возникнуть соблазн заключить соглашение с целью получения льгот в обстоятельствах, когда Договаривающимися государствами не предполагалось предоставление таких льгот. Такое неправомерное использование налоговых соглашений вызывает обеспокоенность у всех стран, но особенно у стран, имеющих ограниченный опыт в борьбе со сложными стратегиями уклонения от уплаты налогов.

11. В связи с этим Комитет счел целесообразным рассмотреть различные подходы, с помощью которых можно бороться с этими стратегиями, и привести конкретные примеры применения этих подходов. При рассмотрении этого вопроса Комитет признал, что для выполнения налоговыми соглашениями своей роли важно поддерживать баланс между необходимостью защиты налоговыми администрациями своих налоговых поступлений от неправомерного использования положений налоговых соглашений и необходимостью обеспечения правовой определенности и защиты законных ожиданий налогоплательщиков.

12. В обновленном варианте 2017 года Комитет внес ряд изменений в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций, чтобы предотвратить неправомерное использование налогоплательщиками положений двусторонних налоговых соглашений, основанных на Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, для получения договорных льгот. Во-первых, в название Конвенции была внесена поправка, прямо указывающая на "предотвращение избежания и уклонения от уплаты налогов". Во-вторых, добавлена новая преамбула, в которой разъясняется, что налоговые соглашения не предназначены для создания возможностей для избежания или уклонения от уплаты налогов, включая уклонение от уплаты налогов путем заключения соглашений о заключении торговых сделок. В-третьих, в пункт 9 статьи 29 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций включена новая общая норма, направленная на противодействие злоупотреблениям. Эта общая норма и специальные нормы против злоупотреблений, включенные в налоговые соглашения, направлены на недопущение налоговых льгот в отношении определенных операций и

договоренностей, когда предоставление таких льгот противоречит задачам и целям Конвенции.

13. Эти дополнения к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций сделают положения Конвенции более эффективными в плане предотвращения злоупотреблений налоговыми соглашениями. Однако, многие страны могут иметь действующие двусторонние налоговые соглашения, которые не содержат этих новых положений, в частности общей нормы, направленной на противодействие злоупотреблениям, отраженной в пункте 9 статьи 29. Эта часть Комментария, описывающая различные подходы, которые страны могут применять для борьбы с уклонением от уплаты налогов путем ненадлежащего использования налоговых соглашений, особенно важна в тех случаях, когда их соглашения не включают пункт 9 статьи 29.

14. Пункты 15-55 ниже основаны на Комментарии ОЭСР к статье 1 от 2017 года с соответствующими изменениями. В целом, описанные ниже основные подходы к предотвращению злоупотреблений налоговыми соглашениями направлены на то, чтобы соответствовать положениям Комментария к статье 1 Типовой конвенции ОЭСР.

15. Существует ряд различных подходов, используемых странами для предотвращения и решения проблемы неправомерного использования налоговых соглашений. Как правило, эти подходы предполагают толкование и применение положений соглашения или толкование и применение внутреннего законодательства. Борьба с уклонением от уплаты налогов с помощью внутреннего законодательства предполагает возможное применение:

- а. специальных норм против злоупотреблений во внутреннем законодательстве
- б. общих норм внутреннего законодательства, направленных против злоупотреблений, и
- с. судебных доктрин и принципов толкования, которые являются частью внутреннего законодательства.

Эти внутренние правовые подходы рассматриваются в целом в пунктах 16 и 17 ниже и отдельно более подробно в пунктах 31-47. Борьба с уклонением от уплаты налогов с помощью налоговых соглашений предполагает возможное применение:

- а. специальных норм в налоговых соглашениях, направленных на противодействие злоупотреблениям
- б. общих норм в налоговых соглашениях, направленных на противодействие злоупотреблениям, и
- с. толкования положений налоговых соглашений.

Эти подходы, основанные на соглашениях, рассматриваются в целом в пунктах 18-30 ниже и отдельно более подробно в пунктах 48-56.

1. Подходы к предотвращению неправомерного использования налоговых соглашений

Решение проблемы уклонения от уплаты налогов с помощью внутренних правил, направленных против уклонения от уплаты налога, и судебных доктрин

16. Внутренние правила, направленные против уклонения от уплаты налога, и судебные доктрины также могут использоваться для рассмотрения сделок и договоренностей, заключенных с целью получения льгот по договору в неподходящих обстоятельствах. Эти правила и доктрины могут также касаться ситуаций, когда сделки или договоренности заключаются с целью нарушения как внутреннего законодательства, так и налоговых соглашений.

17. По этим причинам внутренние правила, направленные против уклонения от уплаты налога, и судебные доктрины играют важную роль в предотвращении предоставления льгот по договору в неподходящих обстоятельствах. Однако применение таких внутренних правил и доктрин, направленных против уклонения от уплаты налога, поднимает вопрос о возможных конфликтах с положениями договоров, в частности, когда положения договора используются для облегчения злоупотребления положениями внутреннего законодательства (например, когда утверждается, что положения договора защищают налогоплательщика от применения определенных внутренних правил, направленных против уклонения от уплаты налога). Этот вопрос обсуждается ниже в связи с конкретными законодательными правилами, направленными против уклонения от уплаты налога, общими законодательными правилами, направленными против уклонения от уплаты налога, и судебными доктринами.

Предотвращение уклонения от уплаты налогов с помощью налоговых соглашений

18. Пункт 9 статьи 29 и специальные нормы, направленные на противодействие злоупотреблениям, включенные в налоговые конвенции, направлены против сделок и договоренностей, заключенных с целью получения налоговых льгот в ненадлежащих обстоятельствах. Однако если налоговое соглашение не содержит таких норм, может возникнуть вопрос о том, следует ли предоставлять налоговые льготы при заключении сделок, представляющих собой злоупотребление положениями этого соглашения.

19. Многие государства решают данный вопрос, принимая во внимание тот факт, что налоги в конечном итоге устанавливаются на основании положений внутреннего законодательства, ограниченных (а в некоторых редких случаях и расширенных) положениями налоговых соглашений. Таким образом, любое злоупотребление положениями налоговых соглашений может быть также квалифицировано как злоупотребление положениями внутреннего законодательства, в соответствии с которыми взимается налог. Для этих государств возникает вопрос о том, могут ли положения налоговых соглашений препятствовать применению положений внутреннего законодательства, направленных на противодействие злоупотреблениям, и

именно этот вопрос рассматривается в пунктах 35-44 ниже. Как поясняется в этих пунктах, как правило, между такими правилами и положениями налоговых соглашений не возникает противоречий.

20. Другие государства предпочитают рассматривать некоторые договоренности как злоупотребления самим налоговым соглашением, а не как злоупотребления внутренним законодательством. Однако эти государства считают, что правильное толкование налоговых соглашений позволяет им игнорировать неправомерные сделки и договоренности, например те, которые заключаются с целью получения непредусмотренных льгот в соответствии с положениями этих соглашений. Такое толкование вытекает из задач и целей налоговых соглашений, а также из обязательства толковать их добросовестно (см. статью 31 Венской конвенции о праве международных договоров).

21. Таким образом, согласно обоим подходам, государства не обязаны предоставлять льготы, предусмотренные конвенцией об избежании двойного налогообложения, в тех случаях, когда достигнутые договоренности нарушают положения налогового соглашения.

22. Однако важно отметить, что не следует легкомысленно предполагать, что налогоплательщик совершает указанные выше неправомерные операции. Руководящий принцип заключается в том, что льготы конвенции об избежании двойного налогообложения не должны быть доступны, если основной целью заключения определенных сделок или договоренностей было обеспечение более благоприятного налогового положения и получение этого более благоприятного режима в этих обстоятельствах противоречило бы цели соответствующих положений. Этот принцип применяется независимо от положений пункта 9 Статьи 29, которые лишь подтверждают его.

23. Руководящий принцип, изложенный в пункте 22 выше, был одобрен ОЭСР в пункте 61 Комментария к статье 1 Типовой конвенции ОЭСР 2017 года (пункт 9.5 Комментария к статье 1 Типовой конвенции ОЭСР 2014 года). Члены Комитета также одобрили этот принцип при обновлении Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в 2011 году и продолжают его придерживаться. Они считают, что такое руководство в отношении того, что представляет собой злоупотребление положениями соглашения, служит важной цели, поскольку оно пытается сбалансировать необходимость предотвращения злоупотреблений положениями соглашения с необходимостью обеспечить соблюдение странами своих договорных обязательств и предоставить налогоплательщикам правовую определенность. Очевидно, что страны не должны иметь возможности избежать своих договорных обязательств, просто утверждая, что законные операции являются злоупотреблениями, а внутренние

налоговые правила, которые влияют на эти операции таким образом, что противоречат положениям соглашения, представляют собой нормы, направленные на противодействие злоупотреблениям.

24. В соответствии с вышеизложенным руководящим принципом для признания определенных сделок или договоренностей злоупотреблением положениями налогового соглашения необходимо наличие двух элементов:

- основной целью заключения таких сделок или договоренностей было обеспечение более благоприятного налогового положения, и
- получение такого более благоприятного режима противоречило бы задачам и целям соответствующих положений.

25. Эти два элемента также часто встречаются в явной или неявной форме в общих правилах и доктринах по антиуклонительным нормам, разработанных в различных странах.

26. Для того чтобы свести к минимуму неопределенность, которая может возникнуть в результате применения такого подхода, важно, чтобы этот руководящий принцип применялся на основе объективных фактов, а не только предполагаемых намерений сторон. Таким образом, определение того, является ли основной целью заключения сделок или договоренностей получение налоговых преимуществ, должно основываться на объективном определении, исходя из всех соответствующих фактов и обстоятельств, того, заключил ли бы разумный налогоплательщик те же самые сделки или договоренности без этих налоговых преимуществ.

27. Возможное применение этих принципов или применение пункта 9 статьи 29 не означает, что включение в налоговые соглашения специальных положений, направленных на предотвращение определенных форм уклонения от уплаты налогов, является излишним. Если выявлены определенные методы уклонения или если использование таких методов создает особые проблемы, часто целесообразно включить в Конвенцию положения, направленные на предотвращение соответствующей стратегии уклонения. Кроме того, это будет необходимо в тех случаях, когда государство, придерживающееся позиции, описанной в пункте 20 выше, считает, что в его внутреннем законодательстве отсутствуют нормы или принципы борьбы с уклонением, необходимые для надлежащего противодействия такой стратегии.

28. Например, некоторые формы уклонения от уплаты налогов уже были прямо урегулированы положениями Конвенции, в частности, путем введения понятия "собственник-бенефициар" (в Статьях 10, 11, 12 и 12А) и специальных положений, таких как пункт 2 статьи 17, касающихся так называемых "артистических компаний" (artiste-companies). Такие проблемы также упоминаются в комментариях к статье 10 (пункт 13 со ссылкой на пункты 17 и 22 комментария к статье 10 Типовой конвенции ОЭСР 2014 года) и статье 11 (пункт 18 со ссылкой на пункт 12 комментария к статье 11 Типовой конвенции ОЭСР 2014 года).

29. Кроме того, в некоторых случаях в претензиях на льготы по договору со стороны дочерних компаний, в частности компаний, созданных в оффшорных зонах или пользующихся вредными преференциальными режимами, может быть отказано, если тщательное рассмотрение фактов и обстоятельств дела показывает, что место нахождения постоянно действующего исполнительного органа дочерней компании находится не в ее предполагаемом Государстве резидентства, а, скорее, в Государстве резидентства материнской компании, чтобы сделать ее резидентом этого последнего Государства для внутреннего законодательства и договорных целей (это будет актуально, если внутреннее право Государства использует место управления юридическим лицом или аналогичный критерий для определения его места жительства/пребывания).

30. Тщательное рассмотрение фактов и обстоятельств дела может также показать, что дочерняя компания управлялась в Государстве резидентства ее материнской компании таким образом, что у дочерней компании было постоянное представительство (например, имея место управления) в этом Государстве, на которое можно было должным образом отнести всю или значительную часть прибыли.

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

31. 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.

32. 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 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.

33. 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.

34. 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. 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.

35. 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.

36. Во-первых, договор может специально разрешать применение не которых 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.

37. 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. Например, если в соответствии с внутренним законодательством прибыль, полученная акционером при выкупе компанией части своих акций, рассматривается как дивиденды, то такой выкуп может рассматриваться как отчуждение для целей пункта 5 статьи 13. Однако в пункте 14 Комментария к статье 10 (цитируя пункт 14 Комментария к статье 10 Типовой конвенции ОЭСР 2014 года) признается, что такая прибыль будет представлять собой дивиденды для целей статьи 10, если прибыль рассматривается как дивиденды в соответствии с внутренним законодательством.

38. В-третьих, в применении положений налогового соглашения в случае злоупотребления этими положениями может быть отказано на основании общей нормы по предупреждению злоупотреблений, упомянутой в пункте 9 статьи 29, или в случае соглашения, не включающего эту статью, на основании надлежащего толкования соглашения в соответствии с принципами, изложенными в пунктах 54-56 ниже. 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 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. В таких случаях Конвенция не допускает применения внутренних норм в той мере, в какой это противоречит ей. Например, предположим, что государство А приняло внутреннюю норму для предотвращения временного изменения резидентства для целей налогообложения, согласно которой физическое лицо, являющееся резидентом государства В, облагается налогом в государстве А на доходы от отчуждения имущества, находящегося в третьем государстве, если это лицо было резидентом государства А на момент приобретения имущества и являлось резидентом государства А по крайней мере в течение семи из десяти лет, предшествующих отчуждению. В таком случае, в той мере, в какой пункт 6 статьи 13 препятствует налогообложению этого лица государством А при отчуждении имущества, Конвенция препятствует применению внутренней нормы государства А, за исключением случаев, когда в данном конкретном случае в преимуществах пункта 6 статьи 13 может быть отказано на основании пункта 9 статьи 29 или принципов, изложенных в пунктах 54-56 ниже.

39. В-четвертых, в применении положений налогового договора может быть отказано на основании правовых доктрин или принципов, применимых к толкованию

договора (см. пункты 43-47 и 54-56 ниже). В таком случае не будет никакого противоречия с положениями договора, если преимущества договора отрицаются как при надлежащем толковании договора, так и в результате применения внутренних специальных норм по предупреждению злоупотреблений. Предположим, например, что внутреннее законодательство государства А предусматривает налогообложение прибыли, полученной от отчуждения акций национальной компании, в которой отчуждающему лицу принадлежит более 25 процентов капитала, если отчуждающее лицо являлось резидентом государства А в течение по меньшей мере семи из 10 лет, предшествовавших отчуждению. Во втором году физическое лицо, являвшееся резидентом государства А в течение предыдущих 10 лет, становится резидентом государства В. Вскоре после получения статуса резидента Государства В физическое лицо продает все акции небольшой компании, которую оно ранее учредило в государстве А. Факты показывают, однако, что все элементы продажи были завершены в год 1, что беспроцентный "заем", соответствующий цене продажи, был предоставлен покупателем продавцу в то время, что покупатель аннулировал заем, когда акции были проданы покупателю в год 2, и что покупатель осуществлял фактический контроль над компанией с года 1. Хотя в противном случае доход от продажи акций мог бы подпадать под действие пункта 6 статьи 13 договора между государством А и государством Б, обстоятельства передачи акций таковы, что их отчуждение в год 2 представляет собой фикцию в том значении, которое придают этому термину суды государства А. В этом случае, в той мере, в какой разработанная судами государства А доктрина о фиктивных сделках судами государства А не противоречит правилам толкования международных договоров, можно было бы применить эту доктрину при толковании пункта 6 статьи 13 договора между государством А и государством Б, что позволит государству А облагать налогом соответствующую прибыль в соответствии с нормой его внутреннего законодательства

40. Аналогичный анализ применим и к правилам о контролируемых иностранных корпорациях (КИК). Многие страны приняли положения о КИК для решения вопросов, связанных с использованием компаний, базирующихся за рубежом. Несмотря на значительные различия между странами, общая черта этих положений, которые сегодня признаны на международном уровне в качестве законного инструмента защиты национальной налоговой базы, заключается в том, что они приводят к тому, что договаривающиеся государства облагают налогом своих резидентов на доход, связанный с их участием в определенных иностранных компаниях. Иногда утверждалось, исходя из определенного толкования таких положений Конвенции, как пункт 1 статьи 7 и пункт 5 статьи 10, что эта общая особенность законодательства о КИК противоречит этим положениям. Поскольку законодательство о КИК приводит к тому, что государство облагает налогом своих резидентов, новое положение об экономии, добавленное в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций в

обновленном варианте 2017 года в качестве [пункта 3 статьи 1], подтверждает, что она не противоречит налоговым конвенциям. К такому же выводу следует прийти и в случае конвенций, которые не содержат положения, аналогичного [пункту 3 статьи 1]. По причинам, объясненным в пунктах 8 Комментария к статье 7 и 16 Комментария к статье 10, толкование, согласно которому эти статьи препятствуют применению положений о КИК, не согласуется с текстом пункта 1 статьи 7 и пункта 5 статьи 10. Оно также не соответствует действительности, если рассматривать эти положения в их контексте. Таким образом, хотя некоторые страны сочли целесообразным прямо указать в своих конвенциях, что их законодательство по КИК не противоречит Конвенции, такое разъяснение не является необходимым. Считается, что законодательство о КИК, сформулированное таким образом, не противоречит положениям Конвенции.

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

41. 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.

42. Применение таких общих норм, направленных против уклонения от уплаты налога, также поднимает вопрос о возможном конфликте с положениями соглашения об избежании двойного налогообложения. Однако в подавляющем большинстве случаев такого конфликта не возникает. Во-первых, конфликты будут предотвращены по причинам, аналогичным тем, которые представлены в пунктах 39 и 40 выше. Кроме того, если основные аспекты этих общих внутренних норм, направленных против уклонения от уплаты налога, соответствуют принципу пункта 22 выше и, следовательно, аналогичны основным аспектам пункта 9 Статьи 29, который включает этот руководящий принцип, очевидно, что конфликт будет невозможен, поскольку соответствующая внутренняя общая норма, направленная против уклонения от уплаты налога, будет применяться в тех же обстоятельствах, при которых в льготах Конвенции будет отказано в соответствии с пунктом 9 статьи 29, или, в случае договора, который не включает это пункт, в соответствии с руководящим принципом пункта 22 выше. Именно к такому общему выводу пришла ОЭСР, отраженному в пункте 77 комментария к статье 1 Типовой конвенции ОЭСР.

Правовые доктрины, являющиеся составной частью внутреннего права, и принципы толкования

43. В процессе толкования налогового законодательства в делах, касающихся уклонения от уплаты налогов, суды многих стран разработали ряд судебных доктрин или принципов толкования. К ним относятся такие доктрины, как фикция, бизнес-цель, преобладание содержания над формой, экономический смысл, шаговая сделка,

злоупотребление законом и *fraus legis*. Эти доктрины и принципы толкования, которые различаются от страны к стране и развиваются с течением времени на основе уточнений или изменений, вытекающих из последующих судебных решений, и по сути, представляют собой мнения, выражаемые судами относительно того, как следует толковать налоговое законодательство.

44. Эти доктрины, представляют собой мнения, выражаемые судами относительно того, как следует толковать налоговое законодательство и, как правило, становятся частью внутреннего налогового законодательства.

45. Хотя толкование соглашений об избежании двойного налогообложения регулируется общими правилами, систематизированным в Статьях 31–33 Венской конвенции о праве международных договоров, эти общие правила не препятствуют применению аналогичных судебных доктрин и принципов к толкованию положений соглашений об избежании двойного налогообложения. Если, например, суды одной страны определили, что с точки зрения правового толкования положения о внутреннем налогообложении должны применяться на основе экономического смысла определенных операций, нет ничего, что препятствовало бы применению аналогичного подхода в отношении применения положений соглашения об избежании двойного налогообложения к аналогичным сделкам. Это подтверждается примером в пункте 40 выше.

46. По общему правилу и с учетом пункта 22, предыдущий анализ приводит к выводу, что не будет конфликта между налоговыми конвенциями и судебными доктринами, направленными против уклонения от уплаты налога, или общими внутренними нормами, направленными против уклонения от уплаты налога. Например, в той степени, в которой применение общей внутренней нормы, направленного против уклонения от уплаты налога, или судебной доктрины, такой как "преобладание содержания над формой" или "экономический смысл", приводит к переоценке дохода или переопределению налогоплательщика, который считается получателем такого дохода, положения Конвенции будут применяться с учетом этих изменений.

47. Хотя эти правила не противоречат налоговым соглашениям, существует договоренность о том, что страны-члены должны тщательно соблюдать конкретные обязательства, закрепленные в соглашениях об избежании двойного налогообложения до тех пор, пока нет явных доказательств того, что соглашения нарушаются.

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

48. 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.

49. 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 22 и в пункте 62 (пункт 9.6 Комментария ОЭСР к Статье 1) Комментария ОЭСР к статье 1, 2017 года, которая объясняет, что такие правила могут с пользой дополнять общие нормы и судебные подходы по борьбе со злоупотреблениями положениями договоров.

50. 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 разрабатываются 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 не приемлемая стратегия уклонения от исполнения положений договора, которая аналогична, но несколько отличается от той стратегии, против которой направлена данная норма по борьбе со злоупотреблениями, раз решается 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

51. В обновленном варианте Типовой конвенции Организации Объединенных Наций 2017 года в Конвенцию была добавлена общая норма против злоупотреблений в виде пункта 9 статьи 29. Пункт 9 статьи 29 призван предотвратить неправомерное использование налоговых соглашений путем отказа в получении налоговых льгот, если основная цель сделки или договоренности заключается в получении таких льгот и предоставление таких льгот противоречит задачам и целям соответствующих положений соглашения.

52. Как поясняется в пункте 22 выше, пункт 9 статьи 29 согласуется с руководящим принципом предоставления налоговых льгот по договорам и подтверждает его. Таким образом, многие страны могут отказываться в предоставлении налоговых льгот в случаях злоупотреблений без необходимости включения в свои договоры общей нормы против злоупотреблений, такого как пункт 9 статьи 29. Для этого эти страны могут применять общую норму против злоупотреблений, содержащуюся во внутреннем законодательстве, правовые доктрины или принципы толкования, содержащиеся во внутреннем законодательстве, или же они могут толковать положения своих налоговых соглашений, с тем чтобы отказываться в льготах по договору в случаях злоупотреблений.

53. Некоторые страны могут быть не уверены в том, что их внутреннее законодательство и подход к толкованию налоговых соглашений позволят им адекватно бороться с неправомерным использованием их налоговых соглашений. Такие страны могут рассмотреть возможность включения в свои договоры общей нормы против злоупотреблений, аналогичной пункту 9 статьи 29. Стране, желающей включить в свои договоры общую норму против злоупотреблений, возможно, потребуется адаптировать формулировку к своим условиям, особенно в отношении подхода, принятого ее судами в отношении уклонения от уплаты налогов. В частности, страна, имеющая во внутреннем законодательстве общую норму против злоупотреблений, должна, насколько это возможно, избегать любых несоответствий между этой внутренней нормой и общей нормой против злоупотреблений, включенной в ее договоры.

Толкование положений налоговых договоров

54. Другой подход, который использовался для противодействия не надлежащему 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 положения в соответствии со статьей 31 Венской конвенции о праве международных договоров. Как уже отмечалось, в пункте 20 выше, 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. Руководящий принцип, изложенный в пункте 22 выше, в равной степени применим как для целей толкования положений соглашения с целью предотвращения злоупотребления соглашением, так и для целей определения того, препятствуют ли положения соглашения применению конкретных или общих норм против злоупотребления, содержащихся во внутреннем законодательстве.

55. Пункты 22–24, 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.

56. В рамках пересмотра в 2017 году в название Типовой конвенции Организации Объединенных Наций были внесены изменения, включающие непосредственную отсылку к предупреждению избежания и уклонения от уплаты налогов в качестве одной из целей Конвенции. Кроме того, к Конвенции была добавлена новая преамбула, в которой разъясняется, что Договаривающиеся государства не предполагают, что положения Конвенции создадут возможности для неуплаты налогов или уменьшения налогообложения путем избежания или уклонения от уплаты налогов, в том числе путем злоупотребления положениями международных налоговых соглашений. Злоупотребление положениями международных налоговых соглашений является лишь одним из примеров ненадлежащего использования налоговых соглашений; другие примеры приводятся в пунктах 58-117 ниже. Поскольку название и преамбула являются частью контекста Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, они должны играть важную роль в толковании положений Конвенции в целях предупреждения злоупотребления соглашениями.

Примеры ненадлежащего использования налоговых договоров

57. 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).

Двойное резидентство и изменение резидентства

58. Имели место случаи, когда налогоплательщики меняли свое налоговое резидентство в основном для целей получения льгот по налоговым соглашениям. 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 Б — 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 резидентства 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 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).

59. В зависимости от обстоятельств конкретного дела можно было бы утверждать, что смена резидентства, 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 резидентства 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.

60. 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 долевое участие в компаниях или на единовременные выплаты по пенсионным правам, реализуемые в течение определенного периода после смены резидентства. 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").

61. Страны также регулируют такие случаи с помощью положений о так называемых "налогах на выезд" или "сборах за выезд", согласно которым смена резидентства влечет за собой возникновение определенных видов дохода, как например, прирост капитала и пенсии. В той мере, в какой обязательство по уплате такого налога возникает, когда лицо все еще является резидентом государства, применяющего налог, и не распространяется на доход, начисляемый после прекращения резидентства, ничто в Конвенции, в частности в Статьях 13 и 18, не препятствует применению этой формы налогообложения. Таким образом, налоговые соглашения не препятствуют применению внутренних налоговых норм, согласно которым считается, что лицо получило пенсионный доход или отчудило имущество для целей налогообложения прироста капитала непосредственно перед тем, как перестать быть резидентом.

62. 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 двойного резидентства юридических лиц, исходя из местоположения их фактического органа управления, на норму, которая оставляет такие случаи двойного резидентства на решение в рамках процедуры взаимного согласования.

63. В примере 3 поднимается вопрос о возможности уклонения от уплаты налогов, возникающей при налогообложении на основе денежных переводов. Этот вопрос рассматривается в пункте 118 ниже со ссылкой на пункт 108 Комментария к статье 1 Типовой конвенции ОЭСР 2017 года.

Поиск удобного договорного режима

64. "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.

65. Как показано ниже, поиск удобного договорного режима может осуществляться по схеме "прямой подставной компании" или "ступенчатой подставной компании"¹⁵.

66. 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 льготы по договору между государствами А и В. Компания X 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.

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.

67. 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".

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

69. 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 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.

¹⁶ Там же.

70. 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 соглашению. Предоставление налоговых льгот считается неправомерным: а) при невыполнении требований, оговоренных в налоговом соглашении (например, резидентство, доверительное управление, налоговое обязательство и т. д.); и б) если оно представляет собой злоупотребление. Швейцарские налоговые органы могут принять следующие меры, если сочтут, что налоговые льготы были запрошены неправомерно: а) отказ в сертификации формуляра запроса; б) отказ в пересылке формуляра запроса; в) отмена уже выданного сертификата; г) взыскание удерживаемого налога от имени государства — источника дохода при условии, что налоговые льготы были предоставлены неправомерно; а также е) информирование налоговых органов государства источника дохода о том, что налоговые льготы были предоставлены неправомерно.

71. 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.

72. 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".

73. 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, таких как нормы, содержащиеся в пунктах 1-7 статьи 29, которые были добавлены в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций в 2017 году.

74. При рассмотрении различных подходов к борьбе с "поиском удобного договорного режима" страны должны принимать во внимание свои возможности по применению этих подходов. Для многих развивающихся стран может быть сложно применять очень подробные нормы, требующие доступа к обширной информации об иностранных юридических лицах. Возможно, эти страны сочтут, что более ограниченный подход, который заключается в отказе от льгот, предусмотренных конкретными статьями Конвенции, если сделки были заключены с основной целью получения таких льгот, может быть более приемлемым в их условиях. Речь идет о Статьях 10, 11, 12 и 21; положение должно быть несколько изменено, как указано ниже, с тем чтобы оно касалось конкретного вида дохода, охватываемого 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.

75. В обновленной редакции 2017 года в Конвенцию была добавлена новая преамбула, в которой прямо говорится, что Конвенция не призвана создавать возможности для уклонения от уплаты налогов, в том числе путем заключения соглашений о поиске удобного договорного режима. Кроме того, в название Конвенции были внесены изменения, согласно которым цели Конвенции включают предупреждение избежания и уклонения от уплаты налогов. Эти изменения должны сыграть важную роль в обеспечении должного толкования и применения положений Конвенции для предупреждения злоупотреблений при заключении налоговых соглашений.

76. Общая норма по предотвращению злоупотреблений, содержащаяся в пункте 9 статьи 29, которая была добавлена в Конвенцию в обновленной редакции 2017 года, также может быть эффективной в предотвращении злоупотреблений положениями налоговых соглашений.

Трехсторонние схемы

77. 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

78. 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.

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.

79. В обновленной редакции 2017 года в Конвенцию был добавлен пункт 8 статьи 29 для рассмотрения случаев "трехсторонних схем". Согласно этому положению, в преимуществах Конвенции отказывается, если налог, которым облагается доход государством, в котором находится постоянное представительство, составляет менее 60 процентов от налога, который был бы введен государством резидентства, если бы доход был получен резидентом этого государства и не относился бы к постоянному представительству в третьем государстве. См. пункт 35 Комментария к статье 29 (со ссылкой на пункты 161-168 Комментария ОЭСР к статье 29 за 2017 год) в отношении пункта 8 статьи 29.

80. Если аналогичные положения не включаются систематически в соглашения, заключаемые Государством-источником таких дивидендов, процентов, роялти или платы за технические услуги со странами, имеющими систему освобождения от налогов, существует риск того, что соответствующие активы будут переданы или соответствующие услуги будут оказаны ассоциированными предприятиями, являющимися резидентами стран, не имеющих такого положения в своем соглашении с Государством-источником.

Отнесение прибыли или дохода на специальное физическое или юридическое лицо

81. 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"

82. 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 ОЭСР¹⁸ обстоятельными рекомендациями¹⁹ о том, как должны действовать эти нормы и правила.

¹⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1995 (as updated) ["Руководящие принципы ОЭСР в области трансфертного 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.

¹⁹ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Практическое руководство Организации Объединенных Наций по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран, Организация Объединенных Наций, Нью-Йорк, 2013 г. (с изменениями).

ii) Недостаточная капитализация

83. 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", или же она может требовать вычета чрезмерных процентов по отношению к своим доходам, что известно, как "оптимизация налога на прибыль".

84. 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.

85. 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".

86. 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.

87. 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:

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/dataoecd/42/20/42649592.pdf.

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

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.

88. 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.

89. 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:

Положения Конвенции 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

90. 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.

91. 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 пунктах 41-47 выше. Второй подход описан в пунктах 29-30 выше.

92. 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 при вести к нарушению ряда положений налоговых договоров, Комитет считает, что это не относится к типовым правилам в отношении КИК, как указано в пункте 40 выше

iv) Вознаграждение директоров и высших должностных лиц

93. В соответствии со Статьей 16 (Вознаграждение директоров и высших должностных лиц) 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 налоговое соглашение, 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.

94. 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

95. В соответствии с пунктом 12 Комментария к Статье 11 страны могут договориться в ходе двусторонних переговоров включать в свои договоры положения об исключениях 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).

96. 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.

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

²² Во многих договорах дополнительно освобождаются от налогообложения у источника проценты, выплачиваемые финансовым учреждениям, проценты с продаж в кредит (см. пункты 12 и 13 Комментария к Статье 11)

98. 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

99. 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.

Работники индустрии развлечений и спортсмены

100. 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.

101. 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 [...].

102. 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.

103. 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

104. 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.

105. 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

106. 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

107. 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 отнестись 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 позволит 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.

108. 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

109. 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.

110. Некоторые страны внесли изменения в определение термина "роялти" для борьбы именно с такими случаями. Например, в подпункте а пункта 3 Статьи 12 договора между Соединенными Штатами и Индией оговорено, что Термин "роялти", используемый в настоящей статье, означает:

а) 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

111. 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 А желает сделать крупные портфельные инвестиции в акции компании — резидента Государства В, в то время как компания Y — резидент Государства В — желает приобрести государственные облигации государства А. 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

112. 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 а пункта 2 Статьи 10, который применяется только в том случае, если собственником-бенефициаром дивидендов является компания, которой прямо принадлежит не менее 25 процентов капитала компании.

113. Налогоплательщики могут заключать соглашения с целью получения выгод от таких положений в непреднамеренных случаях. Например, акционер-нерезидент, 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. Невзирая на то, что пункт 2 статьи 10 был изменен в обновленной редакции 2017 года, с добавлением требования о 365-дневном периоде владения, при условии, что компания, которой передаются акции, владеет более чем 25 процентами акций компании, выплачивающей дивиденды, в течение 365 дней или более, будет применяться пониженная ставка, предусмотренная пунктом 2 статьи 10. Как отмечается в Комментарий к статье 10, который воспроизводит пункт 17 Комментария ОЭСР в редакции 2014 года к этой статье:

Снижение, предусмотренное в подпункте а) 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 составляется в первую очередь для получения такого снижения. В целях противодействия таким уловкам Договаривающиеся государства могут счесть необходимым дополнить подпункт а) 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

114. Пункт 3 статьи 5 Конвенции содержит правило, согласно которому при определенных обстоятельствах предоставление услуг со стороны иностранного предприятия в каком-либо государстве в течение более 183 дней будет считаться 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

115. Пункт 4 статьи 13 позволяет государству облагать налогом прирост капитала по акциям компании (и по долям в некоторых других организациях), если акции прямо или косвенно более чем на 50 процентов своей стоимости получены из недвижимого имущества, находящегося в этом государстве, в любой момент в течение 365 дней, предшествующих отчуждению акций. Этот 365-дневный период для проверки того, является ли более 50 процентов стоимости акций компании или другой организации производными от недвижимого имущества, был добавлен в пункт 4 статьи 13 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в рамках обновления Конвенции в 2017 году.

116. До включения 365-дневного испытательного срока в пункт 4 статьи 13 существовали попытки обойти это положение путем уменьшения доли стоимости предприятия, которая формируется за счет недвижимого имущества, расположенного в данном государстве, в связи с отчуждением акций или долей в этом предприятии. В случае с компанией это можно сделать путем вливания значительной суммы наличных средств в компанию в обмен на облигации или привилегированные акции, условия которых предусматривают, что такие облигации или акции будут выкуплены вскоре после отчуждения акций или долей.

117. Если соглашение не содержит контрольного периода, такого как 365-дневный период в пункте 4 статьи 13 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, а факты свидетельствуют о том, что активы были переданы организации с целью уклонения от применения пункта 4 статьи 13 к предполагаемому отчуждению акций или долей в этой организации, вполне могут быть применимы общие нормы или правовые доктрины страны по борьбе со злоупотреблениями или общая норма по борьбе со злоупотреблениями, содержащаяся в соглашении. Некоторые страны, однако, могут в явной форме указать в своих соглашениях о применении в этих обстоятельствах пункта 4. Для этого можно добавить в статью 13 положение следующего содержания:

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.

Ограничение льгот по договору в отношении дохода, на который распространяются определенные особенности налоговой системы другого Государства

118. Как указано в пункте 17.2 Введение (цитата из пункта 15.2 Введения к Типовой конвенции ОЭСР 2017 года):

...Предполагается, что, когда государство принимает положения соглашения, ограничивающие его право на налогообложение элементов дохода, оно обычно делает это при том понимании, что эти элементы дохода подлежат налогообложению в другом государстве. Если государство не взимает подоходный налог или взимает низкие налоги, другим государствам следует рассмотреть вопрос о том, существуют ли риски двойного налогообложения, которые сами по себе оправдывают заключение соглашения об избежании двойного налогообложения. Государствам следует также рассмотреть вопрос о том, существуют ли элементы налоговой системы другого государства, которые могут увеличить риск отсутствия налогообложения, что может включать налоговые преимущества, ограниченные внутренней экономикой.

В этой связи Комитет постановил, что следующие положения комментария к статье 1 Типовой конвенции ОЭСР, которые были добавлены в рамках обновления этой конвенции в 2017 году, также актуальны для целей Типовой конвенции Организации Объединенных Наций:

83. Государство может прийти к выводу, что определенных характеристик налоговой системы другого Государства недостаточно для предотвращения заключения налогового соглашения, но может пожелать предотвратить применение этого соглашения к доходу, который из-за этих особенностей не облагается налогом или облагается низким налогом. Если соответствующие особенности налоговой системы другого Государства известны во время переговоров по договору, можно разработать положения, которые конкретно отрицают льготы по договору в отношении дохода, который извлекает выгоду из этих характеристик (см., например, пункт 108 ниже).

84. Однако такие особенности могут быть введены в налоговую систему партнера по договору только после заключения соглашения об избежании двойного налогообложения, либо они могут быть обнаружены только после вступления договора в силу. Таким образом, при заключении соглашения об избежании двойного налогообложения Договаривающееся государство может быть обеспокоено особенностями налоговой системы партнера по договору, о которых оно на тот момент не знает или которые впоследствии могут стать частью налоговой системы этого партнера по договору. Положения о контролируемых иностранных компаниях (см. пункт [32] выше) и другие подходы, обсуждаемые в предыдущем разделе "Ненадлежащее использование Конвенции", могут помочь в решении некоторых из этих особенностей, но поскольку трудности, создаваемые этими характеристиками, возникают из-за структуры налогового законодательства партнеров по договору, а не стратегии уклонения от уплаты налогов, разработанные налогоплательщиками или их

советниками, Договаривающиеся государства могут пожелать решить эти трудности с помощью конкретных положений договоров. Ниже приведены примеры положений, которые могут быть приняты для этой цели.

Положение о специальных налоговых режимах

85. Положения могут быть включены в соглашение об избежании двойного налогообложения, чтобы отказать в применении конкретных положений договора в отношении дохода, получаемого от режимов, которые удовлетворяют критериям общего определения "специальных налоговых режимов". Например, в льготах, указанных в положениях Статей 11 и 12, может быть отказано в отношении процентов и роялти, которые были бы получены от связанного лица, если бы такие проценты и роялти оказывались выгодными в Государстве резидентства их собственника – бенефициара при таком специальном налоговом режиме; это возможно сделать путем добавления к Статьям 11 и 12 положения следующего содержания (которое может быть изменено с учетом обстоятельств Договаривающихся государств или для включения в другие Статьи Конвенции):

Несмотря на положения [(в случае Статьи 11): пункты 1 и 2, но с учетом положений пункта 4] [(в случае Статьи 12): пункт 1, но с учетом положений пункта 3] настоящей Статьи, [проценты] [роялти], возникающие в одном Договаривающемся государстве и фактически принадлежащие резиденту другого Договаривающегося государства, связанному с плательщиком, могут облагаться налогом в первом Договаривающемся государстве в соответствии с внутренним законодательством, если такой резидент получает выгоду от специального налогового режима в отношении [процентов] [роялти] в Государстве, резидентом которого он является.

Для целей вышеуказанного положения ссылка на резидента, который "связан" с плательщиком, должна толковаться в соответствии с определением "связанное лицо", которое содержится в комментарии к пункту 7 Статьи 29. Как указано в пункте 127 настоящего Комментария, если вышеуказанное положение будет включено в Конвенцию, будет целесообразно включить это определение в пункт 1 Статьи 3, который включает определения, которые применяются во всей Конвенции. Однако некоторые Государства могут предпочесть заменить ссылку на резидента, который "связан" с плательщиком, ссылкой на резидента, который "тесно связан" с плательщиком, причем основное отличие состоит в том, что, в отличие от определения "связанного лица" определение "тесно связанного" лица, содержащееся в пункте 8 Статьи 5, не применяется, если лицо прямо или косвенно владеет ровно 50 процентами общего количества голосов и ценности другого лица (если определение "тесно связанного" лица используется для целей вышеуказанного положения, это определение было бы более целесообразно включить в пункт 1 Статьи 3).

86. Кроме того, вышеуказанное положение потребует определения "специального налогового режима", которое можно было бы сформулировать следующим образом и добавить к списку общих определений, включенных в пункт 1 Статьи 3:

термин "специальный налоговый режим" означает любой закон, постановление или административную практику в Договариваемом государстве в отношении налога, описанного в Статье 2, который отвечает всем следующим условиям:

(i) приводит к одному или нескольким следующим результатам:

A) льготная ставка налогообложения процентов, роялти или любой их комбинации по сравнению с доходом от продажи товаров или услуг;

B) постоянное сокращение налоговой базы в отношении процентов, роялти или любой их комбинации без сопоставимого уменьшения дохода от продажи товаров или услуг, посредством позволения:

1) исключения из валовой выручки;

2) удержания без учета любого соответствующего платежа или обязательства произвести платеж;

3) удержания выплаченных или начисленных дивидендов; или;

4) налогообложения, несовместимого с принципами Статей 7 или 9; или

C) льготная ставка налогообложения или постоянное уменьшение налоговой базы типа, описанного в подпунктах 1), 2), 3) или 4) пункта B) данного подразделения в отношении практически всего дохода компании или практически всего дохода компании из зарубежных источников для компаний, которые не ведут активную деятельность в этом Договариваемом государстве;

(ii) в случае любой льготной ставки налогообложения или постоянного снижения налоговой базы для роялти не обуславливает получение таких льгот для

A) объем научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, проводящихся в Договариваемом государстве; или

B) расходов (за исключением любых затрат, связанных с привлечением субподряда к связанной стороне или любых затрат на приобретение), которые лицо, пользующееся льготами, несет в целях фактических исследований и разработок;

(iii) обычно ожидается, что ставка налога будет меньше меньшего из следующих значений:

A) [ставка подлежит определению на двусторонней основе]; или

B) 60 процентов от общей установленной ставки налога на компании, применяемой в другом Договариваемом государстве;

(iv) не распространяется в основном на:

A) признанные пенсионные фонды;

B) организации, которые учреждены и поддерживаются исключительно в религиозных, благотворительных, научных, художественных, культурных или образовательных целях.

С) лиц, налогообложение которых достигает единого уровня налогообложения у лица, либо его акционеров (с отсрочкой не более одного года), которые владеют диверсифицированным портфелем ценных бумаг, которые подлежат регулированию защиты инвесторов в Договариваемом государстве и доли в котором реализуются в первую очередь розничным инвесторам; или

Д)лиц, налогообложение которых достигает единого уровня налогообложения у лица, либо его акционеров (с отсрочкой не более одного года) и которые владеют преимущественно недвижимым имуществом; а также

(v) после консультации с первым упомянутым Договариваемым государством был определен другим Договариваемым государством по дипломатическим каналам в первое упомянутое Договариваемое государство как удовлетворяющий требованиям подразделов с (i) по (iv) настоящего подпункта.

Ни один закон, постановление или административная практика не должны рассматриваться как особый налоговый режим до 30 дней после даты, когда другое Договариваемое государство выпустит письменное публичное уведомление, определяющее режим как удовлетворяющий подразделам (i) - (iv) настоящего подпункта.

87. Приведенное выше определение термина "специальный налоговый режим" применяется к любому законодательству, постановлению или административной практике (включая преобладающую практику), которые существуют до или вступают в силу после подписания договора и которые удовлетворяют всем следующим пяти условиям.

88. Согласно первому условию, описанному в подразделе (i) определения, режим должен приводить к одному или нескольким из нижеперечисленных результатов:

А. льготная ставка налогообложения процентов, роялти или любой их комбинации по сравнению с доходом от продажи товаров или услуг;

В. определенное постоянное сокращение налоговой базы в отношении процентов, роялти или любой их комбинации без сопоставимого уменьшения доходов от продаж или услуг; или

С. льготная ставка налогообложения или постоянное уменьшение налоговой базы в отношении практически всего дохода компании или практически всего дохода компании из зарубежных источников для компаний, которые не ведут активную деятельность в этом Договариваемом государстве; Эта часть определения предназначена для выявления режимов, которые, как правило, облагают налогом мобильный доход более выгодно, чем немобильный доход.

89. Как предусмотрено в пункте А), подраздел (i) должен выполняться, если режим предусматривает льготную ставку налогообложения для процентов, роялти или их комбинации по сравнению с доходом от продаж или услуг. Например, этому условию отвечает режим, который обеспечивает льготную ставку налога на доход от роялти,

полученные компаниями-резидентами, но не предоставляет такую льготную ставку для дохода от продаж или услуг. Кроме того, режим, который предусматривает льготную ставку налогообложения для всех классов доходов (хотя фактически такая льготная ставка доступна в основном для процентов, роялти или их комбинации), удовлетворяет подразделу (i), несмотря на то, что такой подход явно не ограничивается этими классами доходов. Например, административная практика налогового органа по вынесению обычных постановлений, устанавливающих льготную ставку налогообложения для компаний, которые заявляют, что получают преимущественно процентный доход (например, компании группового финансирования), удовлетворяет требованиям подраздела (i), даже если такие постановления, как технические вопросы, предусматривают льготную ставку для всех форм дохода.

90. Аналогичным образом, положения, представленные в пункте В), подраздела (i) должны соблюдаться, если режим предусматривает постоянное сокращение налоговой базы в отношении процентов, роялти или их комбинации по сравнению с доходом от продажи товаров или услуг одним или несколькими из следующих способов: исключение из валовой выручки (например, автоматическое фиксированное уменьшение суммы роялти, включенных в доход, в то время как такое уменьшение также недоступно для дохода от продажи товаров или услуг); удержание без соответствующего платежа или обязательства произвести платеж; удержание выплаченных или начисленных дивидендов; или налогообложение, несовместимое с принципами Статей 7 или 9 Конвенции. Примером налогового режима, который приводит к налогообложению, несовместимому с принципами Статьи 9, является режим, при котором процентный доход не будет начисляться на не приносящий процентный доход вексель, принадлежащий компании-резиденту Договаривающегося государства, и выдается ассоциированным предприятием, являющимся резидентом другого Договаривающегося государства.

91. Постоянное сокращение налоговой базы Государства возникает не только из-за разницы во временных факторах. Например, тот факт, что конкретная страна не облагает налогом проценты до тех пор, пока они не будут фактически выплачены, а не когда они начисляются экономически, не рассматривается как режим, обеспечивающий постоянное сокращение налоговой базы, поскольку такое правило представляет собой обычное различие во временных факторах. Тем не менее, режим, который в течение многих лет влечет за собой чрезмерную отсрочку, должен рассматриваться как предусматривающий постоянное сокращение налоговой базы, поскольку такое правило по существу представляет собой постоянное различие в базе страны, взимающей налог.

92. В качестве альтернативы, как предусмотрено в пункте С), подраздел (i) должен выполняться, если режим предусматривает льготную ставку налогообложения или постоянное сокращение налоговой базы (типа, описанного выше) в отношении практически всех доходов или практически всего дохода из иностранных источников

для компаний, которые не ведут активную деятельность в Договариваемом государстве. Например, режимы, предусматривающие льготные ставки налогообложения только для доходов компаний группового финансирования или холдинговых компаний, как правило, удовлетворяют требованиям подраздела (i).

93. Предусматривающий благоприятную налоговую систему режим, который обычно применяется ко всем доходам (в частности, к доходам от продаж и услуг) и во всех отраслях, не должен соответствовать подразделу (i). Примеры общеприменимых положений, которые не соответствуют подразделу (i), включают режимы, разрешающие стандартные вычеты, ускоренную амортизацию, консолидацию корпоративного налога, вычеты полученных дивидендов, перенос убытков и иностранные налоговые кредиты.

94. Второе условие, описанное в подразделе (ii) определения, применяется только в отношении роялти и выполняется, если режим не обуславливает выгоды ни объемом научно-исследовательской деятельности, которая осуществляется в Договариваемом государстве, ни расходами (за исключением любых расходов, которые относятся к субподряду со связанной стороной или любым затратам на приобретение), которые лицо, получающее выгоду, несет в целях фактических исследований и разработок. Подраздел (ii) предназначен для обеспечения того, чтобы роялти, получающие выгоду от режимов "патентный бокс" или "инновационный бокс", имели право на льготы по договору, только если такие режимы удовлетворяют одному из этих двух требований. Однако некоторые Государства предпочли бы, чтобы требования подраздела (ii) были ограничены и выполнялись только в том случае, если режим благоприятствует объему научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, проводящихся в Договариваемом государстве. Государства, разделяющие эту точку зрения, могут предпочесть использовать следующую альтернативную версию подраздела (ii):

(ii) в случае любой льготной ставки налогообложения или постоянного снижения налоговой базы для роялти не обуславливает получение таких льгот для объема научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, проводящихся в Договариваемом государстве;

В соответствии с любой версией подраздела (ii), режимы роялти, которые были рассмотрены Форумом ОЭСР по вредоносной налоговой практике и не были определены как "фактически вредные", как правило, не соответствуют подразделу (ii), а если да, то не будут рассматриваться как специальные налоговые режимы.

95. Третье условие, описанное в подразделе (iii) определения, требует, чтобы режим, как обычно ожидается, приведет к ставке налогообложения, которая меньше наименьшей из ставок, согласованных на двусторонней основе между Договариваемыми государствами и 60 процентов от общей установленной ставки

налога на компании, применяемой в Договариваемом государстве, которое рассматривает режим другого Государства как потенциальный "специальный налоговый режим".

96. Государства могут счесть полезным уточнить ссылку на "ставку налогообложения" для целей подраздела (iii), включив в документ, отражающий согласованное толкование договора, следующее:

За исключением случаев, указанных ниже, ставка налогообложения определяется на основе принципов налогообложения доходов Договариваемого государства, которое ввело рассматриваемый режим. Следовательно, в случае режима, который предусматривает только льготную ставку налогообложения, обычно ожидаемая ставка налогообложения в рамках режима должна равняться такой льготной ставке. В случае режима, который предусматривает только постоянное сокращение налоговой базы, ставка налогообложения должна быть равна установленной ставке налога на компании, обычно применяемой в Договариваемом государстве к компаниям, подпадающим под данный режим, за вычетом произведения такой ставки и процентного уменьшения налоговой базы (с базовой налоговой базой, определенной в соответствии с принципами Договариваемого государства, но без учета каких-либо постоянных сокращений налоговой базы, описанных в пункте В) подраздела ((i)), что обычно ожидается от режима. Например, режим, который обычно предусматривает 20-процентное постоянное сокращение налоговой базы компании, будет иметь ставку налогообложения, равную действующей установленной ставке налога на компанию, уменьшенной на 20 процентов от такой установленной законом ставки. В случае режима, предусматривающего как льготную ставку налогообложения, так и постоянное сокращение налоговой базы, ставка налогообложения будет основываться на льготной ставке налогообложения, уменьшенной на произведение такой ставки, и процентного уменьшения налоговой базы.

97. Вышеизложенное поясняет, что ставка налогообложения определяется на основе принципов налогообложения доходов Договариваемого государства, которое ввело рассматриваемый режим. Следовательно, в случае режима, который предусматривает только льготную ставку налогообложения, обычно ожидаемая ставка налогообложения в рамках режима должна равняться такой льготной ставке. В случае режима, который предусматривает только постоянное сокращение налоговой базы, ставка налогообложения будет равна установленной ставке налога на компании, обычно применяемой в Договариваемом государстве к компаниям, подпадающим под данный режим, за вычетом произведения такой ставки и процентного уменьшения налоговой базы (с базовой налоговой базой, определенной в соответствии с принципами Договариваемого государства, но без учета каких-либо постоянных сокращений налоговой базы, описанных в пункте В) подраздела ((i)), что обычно ожидается от режима. Например, режим, который обычно предусматривает 20-

процентное постоянное сокращение налоговой базы компании, будет иметь ставку налогообложения, равную действующей установленной ставке налога на компанию, уменьшенной на 20 процентов от такой установленной законом ставки. Следовательно, если применяемая установленная ставка налога на компании, действующая в Договариваемом государстве, составляла 25 процентов, ставка налогообложения в результате такого режима составляла бы 20 процентов ($25 - (25 \times 0,20)$). В случае режима, предусматривающего как льготную ставку налогообложения, так и постоянное сокращение налоговой базы, ставка налогообложения будет основываться на льготной ставке налогообложения, уменьшенной на произведение такой ставки, и процентного уменьшения налоговой базы.

98. Четвертое условие, описанное в подразделе (iv) определения, предусматривает, что режим не должен рассматриваться как особый налоговый режим, если он применяется в основном к пенсионным фондам или организациям, которые учреждены и поддерживаются исключительно в религиозных, благотворительных, научных, художественных, культурных или образовательных целях. В соответствии с подразделением (iv), режим также не должен рассматриваться как специальный налоговый режим, если он применяется в основном к лицам, налогообложение которых достигает единого уровня налогообложения у лица, либо его акционеров (с отсрочкой не более одного года), которые владеют диверсифицированным портфелем ценных бумаг, которые подлежат регулированию защиты инвесторов в Государстве резидентства и доли в котором реализуются в первую очередь розничным инвесторам. Как правило, это соответствует фондам коллективного инвестирования, упомянутым в пункте 22 выше. Другое исключение, предусмотренное в подразделе (iv), относится к режимам которые применяются в основном к лицам, налогообложение которых достигает единого уровня налогообложения у лица, либо его акционеров (с отсрочкой не более одного года) и которые владеют преимущественно недвижимым имуществом.

99. Пятое условие, описанное в подразделе (v) определения, предусматривает, что Договариваемое государство, которое желает рассматривать режим другого Государства как "специальный налоговый режим", должно сначала проконсультироваться с другим Договариваемым государством и уведомить это Государство по дипломатическим каналам о том, что им было установлено, что режим соответствует другим условиям определения.

100. Заключительная часть определения требует, чтобы Договариваемое государство, которое желает рассматривать режим другого государства как "специальный налоговый режим", выпустило письменное публичное уведомление, в котором говорится, что режим удовлетворяет определению. Для целей Конвенции специальный налоговый режим рассматривается как таковой через 30 дней после даты такого письменного публичного уведомления.

Положение о последующих изменениях внутреннего законодательства

101. Несмотря на то, что предложенное выше положение о специальных налоговых режимах будет касаться вопроса целевых налоговых режимов, оно не будет касаться изменений более общего характера, которые могут быть внесены во внутреннее законодательство партнера по договору после заключения соглашения об избежании двойного налогообложения и которые могли бы предотвратить заключение договора, если бы существовали в то время. Например, некоторые Договаривающиеся государства могут быть обеспокоены, если общая налоговая ставка, которую другое государство взимает с корпоративного дохода, упадет ниже того, что они считают приемлемым для целей заключения соглашения об избежании двойного налогообложения. Некоторые государства также могут быть обеспокоены, если Государство, которое облагает налогом большую часть видов иностранного дохода на момент заключения соглашения об избежании двойного налогообложения, впоследствии решит освободить такой доход от налога в случаях, когда он получен компанией-резидентом. Ниже приводится пример положения, которое решило бы эти проблемы, при том понимании, что особенности этого положения должны быть ограничены или расширены таким образом, чтобы учесть конкретные вопросы, вызывающие озабоченность каждого Государства:

1. Если в любое время после подписания настоящей Конвенции Договаривающееся государство

а) снижает общую установленную законом ставку налога на прибыль компаний, которая применяется в отношении практически всех доходов компаний-резидентов, в результате чего такая ставка становится ниже меньшей из

(i) [ставка подлежит определению на двусторонней основе]; или

(ii) 60 процентов от общей установленной ставки налога на компании, применяемой в другом Договаривающемся государстве; или

б) первое упомянутое Договаривающееся государство предоставляет компаниям-резидентам освобождение от налогообложения практически для всех доходов из иностранных источников (включая проценты и роялти),

Договаривающиеся государства должны проконсультироваться друг с другом с целью внесения поправок в настоящую Конвенцию для восстановления надлежащего распределения налоговых прав между Договаривающимися государствами. Если такие консультации не дают никаких результатов, другое Государство может уведомить первое упомянутое Государство по дипломатическим каналам о том, что оно прекращает применять положения Статей 10, 11, 12 [12A] и 21. В таком случае положения таких Статей в отношении платежей компаниям-резидентам в обоих Договаривающихся государствах перестают действовать через шесть месяцев после даты, когда другое Договаривающееся государство выпускает письменное публичное уведомление о том, что оно прекращает применять положения этих Статей.

2. Для определения общей установленной ставки налога на компанию:

а. должны приниматься во внимание скидки на общедоступные вычеты, основанные на процентах от того, что в противном случае было бы налогооблагаемым доходом, и другие аналогичные механизмы для достижения снижения общей ставки налога; а также

б. не принимаются во внимание:

i. налог, который применяется к компании только после распределения такой компанией или применяется к акционерам; а также

ii. сумма налога, которая подлежит возврату при распределении компанией дивидендов.

102. Такое предлагаемое положение предусматривает, что если в любое время после подписания Конвенции какое-либо из Договаривающихся государств вводит определенные изменения во внутреннее законодательство, положения Статей 10, 11, 12 [12А] и 21 могут перестать действовать в отношении платежей компаниям, если после консультации Договаривающиеся государства не смогут согласовать поправки к Конвенции для восстановления надлежащего распределения налоговых прав между Договаривающимися государствами.

103. В пункте 1 предлагаемого положения рассматриваются два типа последующих изменений, которые Государство может внести в применимые к компаниям-резидентам этого Государства налоговые правила после подписания соглашения об избежании двойного налогообложения. Первый тип - это когда это Государство снижает общую установленную законом ставку налога на прибыль компаний, которая применяется в отношении практически всех доходов компаний-резидентов, в результате чего такая ставка становится ниже меньшей, которая должна быть определена на двусторонней основе, или 60% общей ставки налога на прибыль компаний, применяемой в другом Государстве.

104. Для целей пункта 1 "общая установленная ставка налога на прибыль компаний" означает общую ставку налога на прибыль компаний, предусмотренную законодательством; если ставки налогов на компании дифференцированы, это относится к наивысшей маржинальной ставке, при условии, что такая ставка применяется к значительной части корпоративных налогоплательщиков и не была установлена просто для обхода применения данной Статьи. Общая установленная законом ставка налога на прибыль компаний, применимая к прибыли от бизнеса в целом или к так называемому "коммерческому доходу" (в широком смысле включает доход от производства, оказания услуг или торговли товарами) должна рассматриваться как применяемая практически ко всем доходам компаний-резидентов, даже если исключены узкие категории доходов (включая доход от портфельных инвестиций или другой пассивной деятельности). Сниженная ставка налога, которая применяется только в отношении прироста капитала, не попадает в сферу действия настоящей Статьи; различие между прибылью от предпринимательской деятельности и

приростом капитала проводится в соответствии с внутренним законодательством Государства резидентства. В пункте 2 рассматриваются конкретные вопросы, которые могут возникнуть при определении общей установленной Государством ставки налога на прибыль компаний. Подпункт а) пункта 2 предусматривает, что пункт 1 в равной степени применяется к снижению общей установленной законом ставки налога на прибыль компаний, а также к другим изменениям во внутреннем законодательстве, которые при использовании другого механизма имели бы такой же эффект. Например, если установленная законом ставка налога на прибыль компаний в Договариваемом государстве составляла 20 процентов, но после подписания Конвенции компаниям-резидентам Договариваемого государства разрешается требовать вычеты, составляющие 50 процентов от того, что в противном случае было бы их налогооблагаемым доходом, общая установленная ставка налога на прибыль компаний будет составлять 10 процентов ($20 - (20 \times 0,50)$). Аналогичным образом, если установленная законом ставка налога на прибыль компаний в Договариваемом государстве составляла 20 процентов, но после подписания Конвенции компаниям-резидентам Договариваемого государства разрешается вычитать сумму, равную процентной доле от их капитала, до 50 процентов от того, что в противном случае было бы их налогооблагаемым доходом. Как правило, большинство компании могут использовать максимально возможный вычет, в результате чего общая ставка налога на прибыль составляет 10%. Подпункт б) пункта 2 устанавливает налоги, которые не должны приниматься во внимание при определении общей установленной законом ставки налога на прибыль компаний. Во-первых, как предусмотрено в подразделе (i) подпункта б), налоги, взимаемые на уровне компании или акционера, когда компания распределяет прибыль, не должны учитываться при определении общей ставки налога на прибыль компаний (например, если компании-резиденты не подлежат налогообложению на уровне компании до тех пор, пока не будет произведено распределение, налог, взимаемый при распределении, не будет считаться частью общей ставки налога на прибыль компаний). Во-вторых, как предусмотрено в подразделе (ii) подпункта б), любые суммы корпоративного налога, которые в соответствии с внутренним законодательством страны подлежали бы возмещению при распределении доходов компании, не должны приниматься во внимание для целей определения общей установленной ставки налога на прибыль компаний.

105. Второй тип последующих изменений во внутреннем налоговом законодательстве, охватываемый пунктом 1, - это когда Государство предоставляет освобождение от налогообложения компаниям-резидентам этого Государства в отношении практически всех доходов из иностранных источников (включая проценты и роялти), получаемых этими компаниями. Ссылка на освобождение практически для всего дохода из иностранных источников, полученного компанией-резидентом, предназначена для описания системы налогообложения, согласно которой доход (

включая доход от процентов и роялти) из источников за пределами Государства освобождается от налога исключительно на том основании, что его источник находится вне этого Государства (так называемые "территориальные" системы). Ссылка не включает системы налогообложения, в соответствии с которыми Государством резидентства от налога освобождаются только дивиденды из иностранных источников или прибыль от бизнеса от иностранных постоянных представительств (так называемые системы "освобождения от дивидендов").

106. Когда происходит какое-либо последующее изменение внутреннего законодательства, Договаривающиеся государства сначала проводят консультации с целью внесения поправок в Конвенцию для восстановления надлежащего распределения налоговых прав между двумя Договаривающимися государствами. В случае, если после таких консультаций Договаривающиеся государства согласуют поправки или соглашаются с тем, что распределение налоговых прав в соответствии с Конвенцией не нарушается соответствующими изменениями, внесенными во внутреннее законодательство одного из Государств, пункт 1 не имеет дальнейшего применения. Однако если по прошествии разумного периода времени такие консультации не дают никаких результатов, другое Государство может по дипломатическим каналам уведомить Государство, внутреннее законодательство которого изменилось, о прекращении применения положений Статей 10, 11, 12, 12А и 21. После того, как такое дипломатическое уведомление было сделано, для применения пункта 1 Государство-источник должно путем письменного публичного уведомления объявить о том, что оно прекращает применять положения настоящих Статей. Через шесть месяцев после даты такого письменного публичного уведомления положения настоящих статей в отношении платежей компаниям, которые являются резидентами любого Государства, теряют силу в обоих Договаривающихся государствах.

Положение об условных отчислениях в капитал

107. Один из примеров налогового режима, в отношении которого могут быть ограничены договорные льготы, относится к положениям внутреннего законодательства, которые предусматривают условный вычет в отношении капитала. Договаривающиеся государства, которые соглашаются предотвратить применение положений Статьи 11 к процентам, которые выплачиваются связанным лицам, которые получают выгоду от таких условных вычетов, могут сделать это, добавив в Статью 11 следующее положение:

2. Несмотря на положения пункта 1 настоящей Статьи, проценты, возникающие в одном Договаривающемся государстве и на законных основаниях принадлежащие резиденту другого Договаривающегося государства, который связан с плательщиком (как определено в пункте 8 Статьи 5), могут облагаться налогом в первом упомянутом Договаривающемся государстве в соответствии с внутренним законодательством, если такой резидент получает выгоду в любое время в течение налогового года, в котором

выплачиваются проценты, из условных вычетов в отношении сумм, которые Договаривающееся государство, резидентом которого является собственник-бенефициар, рассматривает как капитал.

Разъяснения в пункте 85 выше относительно ссылки на резидента, который "связан" с плательщиком, в равной мере применимы к вышеуказанному положению.

Положение о налогообложении на основе денежных переводов

108. Другим примером налогового режима, в отношении которого могут быть ограничены льготы по договору, является налогообложение на основе денежных переводов. Согласно внутреннему законодательству некоторых Государств, лица, которые квалифицируются как резиденты, но не имеют того, что считается постоянной связью с Государством (иногда называемой ПМЖ), облагаются налогом только на доход, полученный из источников за пределами Государства, в той степени, в которой этот доход туда фактически репатрируется или переводится. Таким образом, такие лица не подлежат возможному двойному налогообложению в той степени, в которой иностранный доход не переводится в Государство их резидентства, и предоставлять им преимущества положений Конвенции о таком доходе может считаться неуместным. Договаривающиеся государства, которые соглашаются ограничить применение положений Конвенции доходом, фактически облагаемым налогом в руках этих лиц, могут сделать это, добавив в Конвенцию следующее положение:

Если в соответствии с каким-либо положением настоящей Конвенции доход, возникающий в одном Договаривающемся Государстве, полностью или частично освобождается от налога в этом Государстве и в соответствии с законодательством, действующим в другом Договаривающемся государстве, лицо в отношении указанного дохода подлежит налогообложению со ссылкой на сумму такого дохода, которая переведена или получена в этом другом Государстве, а не со ссылкой на его полную сумму, то любое освобождение, предусмотренное 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, если между моментом возникновения дохода в одном Договаривающемся государстве и моментом его обложения налогом другим Договаривающимся государством в руках резидента этого другого Государства пройдет значительный промежуток времени. Государства, обеспокоенные этими трудностями, могут подчинить правило последней части вышеуказанного положения, то есть правило о том, что рассматриваемый доход будет иметь право на льготы в первом упомянутом Государстве только при налогообложении в другом Государстве, при условии, что доход должен подлежать налогообложению в этом другом Государстве в течение определенного периода времени с момента возникновения дохода в первом упомянутом Государстве.

3. Необходимость создания надлежащих механизмов применения и толкования налоговых соглашений

119. Комитет признает роль, которую могут играть надлежащие административные процедуры в минимизации рисков неправомерного использования налоговых средств. Многие существенные положения налоговых соглашений должны подкрепляться надлежащими административными процедурами, соответствующими процедурным аспектам внутреннего налогового законодательства. Развивающиеся страны могут рассмотреть возможность разработки собственных процедурных положений, касающихся применения договоров, изучив опыт стран, успешно применяющих договоры.

120. Комитет также признает важность надлежащих механизмов толкования налоговых соглашений. Во многих странах существует длительная история независимых правовых толкований налоговых соглашений, которые служат руководством для налоговых администраций. Страны с более слабой судебной системой или с недостаточным опытом судебных органов в области толкования налоговых соглашений могут рассмотреть альтернативные механизмы для обеспечения правильного, оперативного и ответственного толкования соглашений.

121. Хотя нормы по борьбе со злоупотреблениями имеют важное значение для предотвращения ненадлежащего использования договоров, применение некоторых правил по борьбе со злоупотреблениями может быть сложным для налоговых администраций, особенно в развивающихся странах. Например, несмотря на то, что эффективное применение внутренних правил трансфертного ценообразования может помочь странам справиться с некоторыми случаями неправомерного использования положений соглашений, страны, обладающие ограниченным опытом в области трансфертного ценообразования, могут оказаться в невыгодном положении. Кроме того, страны, не обладающие достаточным опытом борьбы с неправомерным использованием соглашений, могут испытывать неуверенность в применении общих норм по борьбе со злоупотреблениями, особенно в тех случаях, когда речь идет о проверке целей. Это повышает потребность в соответствующих механизмах, обеспечивающих надлежащее толкование налоговых соглашений.

122. Развивающиеся страны также могут колебаться в принятии или применении общих норм по борьбе со злоупотреблениями, если они считают, что такие нормы создадут неприемлемый уровень неопределенности, который может помешать иностранным инвестициям на их территории. Хотя система вынесения решений, позволяющая налогоплательщикам быстро узнавать, будут ли применяться нормы о борьбе со злоупотреблениями к предполагаемым сделкам, может помочь уменьшить эту обеспокоенность, важно, чтобы такая система обеспечивала конфиденциальность сделок и в то же время не допускала дискреционных толкований (которые в некоторых странах могут быть сопряжены с коррупционным риском). Очевидно, что сильная

независимая судебная система поможет обеспечить налогоплательщикам уверенность в объективном применении норм, препятствующих злоупотреблениям. Аналогичным образом, эффективное применение процедуры взаимных соглашений обеспечит разрешение споров, касающихся применения норм по борьбе со злоупотреблениями, в соответствии с международно признанными принципами, что позволит сохранить целостность налоговых соглашений.

Статья 2

ОХВАТЫВАЕМЫЕ НАЛОГИ

А. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

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 Договариваемом 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 Договариваемых государствах, охватываемых Конвенцией; максимально расширить сферу применения Конвенции путем включения в согласовании с внутренним законодательством Договариваемых 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 Договариваемых 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 Комментариях 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. В данной статье не было сочтено необходимым это уточнять, поскольку очевидно, что Договаривающееся государство, имеющее право взимать налог, может также взимать дополнительные пошлины или сборы, связанные с основной пошлиной. Большинство государств, однако, не считают, что проценты и штрафы, сопутствующие налогам, охватываемым статьей 2, сами входят в сферу действия статьи 2, и, соответственно, обычно не рассматривают такие проценты и штрафы как платежи, к которым применимы все положения, касающиеся прав на налогообложение государства источника (или местонахождения) или государства резидентства, включая ограничения налогообложения государством источника и обязательство государства резидентства устранить двойное налогообложение. Тем не менее, если налогообложение снимается или уменьшается в соответствии со взаимным соглашением согласно статье 25, проценты и административные штрафы, относящиеся к такому налогообложению, должны быть сняты или уменьшены в той степени, в которой они непосредственно связаны с налогообложением (т.е. налоговым обязательством), которое снимается в соответствии с взаимным соглашением. Это, например, относится к случаю, когда дополнительный сбор рассчитывается на основе суммы основного налогового обязательства и компетентные органы соглашаются с тем, что все или часть основного налогообложения не соответствует положениям Конвенции. Это также относится, например, к случаям, когда административные штрафы налагаются на основании корректировки трансфертного ценообразования, а

эта корректировка отменяется, поскольку считается, что она не соответствует пункту 1 статьи 9.

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 конвенции ОЭСР этот перечень "не является исчерпывающим", поскольку "он служит для иллюстрации предыдущих пунктов этой статьи". Однако в принципе ожидается, что это будет "полный перечень налогов, взимаемых в каждом из государств на момент подписания и охватываемых Конвенцией".

Пункт 4

6. 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 при меняется также к любым идентичным или в значительной степени аналогичным налогам, введенным в Договаривающемся 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 замененных 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. Желающие 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

А. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

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 а 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, на пример, фонд (fondation, 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, и пункта 8-9 Статьи 5, Статьи 16 и Статьи 29, которые соответствуют пункту 7-8 Статьи 5, Статье 16 и Статье 29 Типовой конвенции ОЭСР.

c) Термин "предприятие одного из Договаривающихся государств"

6. В подпункте с 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. Данный 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 редакции 2017 года Комментария к статье 3 Типовой конвенции ОЭСР, определение должно гласить: "термин "международное сообщение" означает любое сообщение на морском

или воздушном судне, за исключением случаев, когда морское или воздушное судно эксплуатируется исключительно между пунктами в Договариваемом государстве, в котором предприятие, эксплуатирующее морское или воздушное судно, не имеет фактического места нахождения органов управления".

8. Как отмечается и в Комментарий 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 Договариваемому государству облагать налогом перевозки исключительно в пределах его границ". Морское или воздушное судно эксплуатируется исключительно между пунктами в другом Договариваемом государстве в отношении конкретного рейса, если место отправления и место прибытия судна находятся в этом другом Договариваемом государстве. Так, например, круиз, начинающийся и заканчивающийся в этом другом Договариваемом государстве без остановки в иностранном порту, не является перевозкой пассажиров в международном сообщении. И наоборот, круиз, начинающийся и заканчивающийся в этом другом Договариваемом государстве с остановкой в иностранном порту, представляет собой перевозку пассажиров в международном сообщении, и для этой цели "остановка" имеет место, если пассажирам разрешено сойти на берег, даже временно, но только в запланированном промежуточном пункте назначения.

8.1 В редакции Комментария ОЭСР от 2017 года также поясняется, что "в 2017 году в это определение были внесены изменения, с тем чтобы оно также применялось к перевозке на морском или воздушном судне, эксплуатируемом предприятием третьего государства". Хотя это изменение не влияет на применение статьи 8, которая касается только прибыли предприятия Договариваемого государства, оно позволяет применять пункт 3 статьи 15 к резиденту Договариваемого государства, который получает вознаграждение от работы по найму, осуществляемой на борту морского или воздушного судна, эксплуатируемого предприятием третьего государства".

е) Термин "компетентный орган"

9. Как и в Типовой конвенции ОЭСР, определение термина "компетентный орган" оставляется за Договариваемыми государствами, которые вправе назначить один или несколько органов, наделенных со ответствующей 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 с 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 преобладающую силу по сравнению со всеми другими значениями, в том числе придаваемыми для целей других налоговых законов. Государства, которые могут заключать взаимные соглашения (на основании положений Статьи 25, и в частности ее пункта 3), где устанавливаются значения терминов, не имеющих определения в Конвенции, должны учитывать эти соглашения при толковании таких терминов.

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 Комментарий 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 так же 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 ПОЛОЖЕНИЯ

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 критерий — "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:

а) при определении личностной сферы применения Конвенции;

б) при урегулировании случаев возникновения двойного налогообложения в результате двойного местопребывания;

с) 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 местом нахождения 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 Комментарий 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 "резидентство" в данном государстве в том смысле, в каком "резидентство" 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 полную ответственность по уплате налогов в данном государстве, как правило, не затрагивают внутреннее законодательство Договаривающихся государств. Они не устанавливают стандарты, которым должны соответствовать положения внутреннего законодательства о "постоянном местопребывании", с тем чтобы требования о полных налоговых обязательствах могли применяться в

отношениях между Договаривающимися государствами. В этом вопросе позиция государств основывается исключительно на внутреннем законодательстве.

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.

V. 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 Комментарии ОЭСР отмечается:

а. 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 резидентства 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

б. 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, 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 Договаривающимся 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

6. В Комментарие 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 Договариваемое 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 фискально 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 фискально прозрачных партнерств могут требовать применения положений Конвенции. Они высказали мнение, что потребуются специальные правила в Конвенции для обеспечения такого результата. Это достигается, например, путем принятия нового пункта 2 статьи 1, который теперь включен в Конвенцию. В пункте 2 статьи 1 разъясняется, что Конвенция будет применяться к доходам партнерства в той мере, в какой эти доходы рассматриваются для целей налогообложения в данном государстве как доходы партнера, являющегося резидентом этого государства. Такой же режим будет применяться к доходам других организаций или соглашений, которые

рассматриваются как фискально прозрачные в соответствии с налоговым законодательством Договаривающегося государства.

6.1 Некоторые страны хотели бы уточнить, что признанные пенсионные фонды будут рассматриваться в соответствии со статьей 4 как резиденты Договаривающегося государства, в котором они учреждены. В таком случае эти страны могли бы внести изменения в пункт 1 статьи 4, дополнив его поправками о признанных пенсионных фондах.

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 а, b и с пункта 2 было включено слово "лишь". В Комментарий 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 налогового 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 а) 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 при надлежащее 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 за тем — 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:

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

б) 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". Согласно пункту 22 того же Комментария ОЭСР, "когда пункт 3 был впервые разработан, было сочтено, что придавать значение такому чисто формальному критерию, как регистрация, не будет целесообразным решением, и было отдано предпочтение правилу, основанному на фактическом месте управления, которое должно было основываться на том месте, где фактически осуществлялось управление компанией и т.д."

9. Однако рекомендация ОЭСР/G20, содержащаяся в Заключительном отчете о Действии 6 ("Предотвращение предоставления налоговых льгот при ненадлежащих основаниях"), привела к изменениям в решении случаев двойного резидентства исключительно на основе фактического места управления. В 2017 году Комитет решил, что изменения в комментарии ОЭСР также должны быть приняты следующим образом:

23. Однако в 2017 году Комитет по налоговым вопросам признал, что, хотя ситуации двойного резидентства юридических лиц, не являющихся физическими лицами, встречаются относительно редко, был зафиксирован ряд случаев уклонения от уплаты налогов с участием компаний с двойным резидентством. В связи с этим Комитет пришел к выводу, что лучшим решением проблемы двойного резидентства организаций, отличных от физических лиц, является рассмотрение таких ситуаций в каждом конкретном случае.

24. В результате этих рассуждений нынешняя редакция пункта 3 предусматривает, что компетентные органы Договаривающихся государств будут стремиться урегулировать по взаимному согласию случаи двойного резидентства лица, не являющегося физическим лицом.

24.1 Компетентные органы, которые должны применять пункт 3, должны будут принимать во внимание различные факторы, такие как место, где обычно проводятся заседания совета директоров или эквивалентного органа лица, где обычно

осуществляют свою деятельность главный исполнительный директор и другие старшие руководители, где осуществляется высшее повседневное управление лицом, где находится штаб-квартира лица, законодательство какой страны регулирует правовой статус лица, где ведется его бухгалтерская отчетность, будет ли определение того, что юридическое лицо является резидентом одного из Договаривающихся государств, но не другого для целей Конвенции, сопряжено с риском неправильного использования положений Конвенции и т.д. Страны, которые считают, что компетентным органам не следует предоставлять свободу действий в решении таких дел о двойном резидентстве без указания факторов, которые должны использоваться для этой цели, возможно, захотят дополнить положение упоминанием этих или других факторов, которые они считают важными.

24.2 Определение в соответствии с пунктом 3 обычно запрашивается соответствующим лицом через механизм, предусмотренный в пункте 1 статьи 25. Такая заявка может быть подана, как только станет вероятным, что данное лицо будет считаться резидентом каждого Договаривающегося государства в соответствии с пунктом 1. В связи с требованием об уведомлении, содержащимся в пункте 1 статьи 25, она в любом случае должна быть направлена в течение трех лет с момента первого уведомления этого лица о налоговых мерах, принятых одним или обоими государствами, которые указывают на то, что этому лицу было отказано в льготах или освобождениях в связи с его статусом двойного резидента в отсутствие предварительных усилий компетентных органов по определению единого государства резидентства в соответствии с пунктом 3. Компетентные органы, в которые направляется запрос об определении резидентства в соответствии с пунктом 3, должны рассматривать его оперативно и сообщать свой ответ налогоплательщику как можно скорее.

24.3 Поскольку факты, на которых будет основано решение, могут меняться с течением времени, компетентные органы, принимающие решение в соответствии с этим положением, должны уточнить, какой период времени охватывается этим решением.

24.4 Последнее предложение пункта 3 предусматривает, что в отсутствие решения компетентных органов лицо с двойным резидентством не имеет права на какие-либо льготы или освобождения в соответствии с Конвенцией, кроме как в объеме и в порядке, которые могут быть согласованы компетентными органами. Однако это не помешает налогоплательщику считаться резидентом каждого Договаривающегося государства для целей, не связанных с предоставлением этому лицу льгот или освобождений, предусмотренных договором. Это будет означать, например, что условие подпункта b) пункта 2 статьи 15 не будет выполняться в отношении работника этого лица, являющегося резидентом одного из Договаривающихся государств, осуществляющего трудовую деятельность в другом государстве. Аналогичным образом

, если лицо является компанией, оно будет считаться резидентом каждого государства для целей применения статьи 10 к дивидендам, которые оно будет выплачивать.

10. Несмотря на то что в обновленной редакции Типовой конвенции ООН 2017 года критерий места фактического управления был исключен из пункта 3 статьи 4, некоторые государства могут счесть предпочтительным рассматривать случаи двойного резидентства юридических лиц с использованием такого критерия. Эти государства могут предположить, что данную норму можно истолковать таким образом, чтобы не допустить злоупотребления ею, и, возможно, сочтут целесообразным включить следующий вариант пункта 3, который был включен в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций до обновления 2017 года:

3. Если в силу положений пункта 1 лицо, не являющееся физическим лицом, является резидентом обоих Договаривающихся государств, то оно будет считаться резидентом только того государства, в котором находится место его фактического управления.

Статья 5

ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО

А. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

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:

— 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 б);

— 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 Комментарию 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 предприятая, 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 б); и

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", т.е. объекта, такого как помещения или, в некоторых случаях, механизмы или оборудование;

— данное место расположения конторы должно быть "постоянным", т.е. 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 Комментарий 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 используются 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 которое 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 резюмироваться 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 Комментарий 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 Комментарий ОЭСР приводится следующее:

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-участниц 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 деятельности 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 Комментарий ОЭСР приводится следующее:

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 замечания 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 расположения конторы, 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 расположения конторы. 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 расположения конторы в другом государстве, то сданные в аренду объекты, промышленное, торговое или научное оборудование, здания или нематериальное имущество как таковые не будут представлять собой 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 расположения конторы. 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 расположения конторы, 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 расположения конторы.

3.1. В 2017 году в статью 5, и, соответственно, в настоящий Комментарий был внесен ряд изменений. Изменения, связанные с добавлением пункта 4.1 и изменением пунктов 4, 5 и 6 статьи, которые были внесены в результате принятия отчета о действии 7 проекта ОЭСР/Г20 по борьбе с размыванием налогооблагаемой базы и выводом прибыли, носят исключительно перспективный характер и как таковые не влияют на толкование прежних положений Типовой налоговой конвенции

Организации Объединенных Наций и международных договоров, в которые включены эти положения, в частности в отношении толкования пунктов 4 и 5 статьи в том виде, в котором они были до внесения этих изменений.

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 распространенными 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 Комментарий 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 (а) 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 Комментарий ОЭСР приводится следующее:

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 такая деятельность длится более определенного периода времени.

Кроме того, Договаривающиеся государства могут договориться о том, чтобы доходы от такой деятельности подчинялись любому другому правилу.

6. Как отмечалось выше, выражение "любое другое место добычи природных ресурсов" в подпункте (f) следует истолковывать широко. Некоторые в этой связи утверждают, что рыболовецкие суда можно считать 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 подпунктах (a) – (e) пункта 2 как "постоянное представительство", действительно обладают определенной степенью постоянства или представляют собой "недвижимое имущество", рыболовецкие суда все же можно считать местом, используемым для добычи природных ресурсов, под которыми можно понимать не только полезные ископаемые, находящиеся в земле. 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, деятельность таких судов будет представлять собой постоянное представительство, находящееся в этом государстве. Однако, по мнению ряда других членов, некоторые страны могут не согласиться с таким подходом 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 отношении рыболовецкой деятельности, должны сделать это путем его прямого включения в качестве новой самостоятельной категории в перечень, содержащийся в этой статье. Следовательно, вопрос о толковании характера этой деятельности будет решаться в ходе переговоров между

Договаривающимися государствами так, что, например, страны, считающие, что рыболовецкое судно может быть постоянным представительством, могут по своему усмотрению четко указать это в настоящей статье, используя, например, подход, описанный в пункте 13 настоящего 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 установлен срок в двенадцать месяцев, то в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций данный 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. В пересмотренном варианте 2017 года Комитет внес дополнительное изменение в подпункт (b), исключив из него слова в скобках "(для того же или связанного проекта)". Более подробно это изменение рассматривается в пункте 12 ниже.

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 государстве источнике, 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 государств 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 Типовом комментарии ОЭСР 2017 года отмечается (в квадратных скобках приведены изменения, учитывающие разные временные периоды в двух Конвенциях):

51. 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).

52. 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 могут, в зависимости от обстоятельств, подпадать под применение законодательных или судебных норм, направленных против уклонения от уплаты налогов, эти злоупотребления также могут быть устранены путем применения правила против злоупотреблений, содержащегося в пункте 9 статьи 29, как показано на примере J [и примере N] в пункте [182] Комментария к статье 29. Тем не менее некоторые государства, возможно, пожелают прямо урегулировать подобные злоупотребления. Кроме того, государствам, не включившим пункт 9 статьи 29 в свои договоры, следует включить дополнительное положение, касающееся дробления договоров. Такое положение может быть сформулировано, например, следующим образом:

Исключительно для того, чтобы определить, был ли превышен [шестимесячный] период, упомянутый в пункте 3,

а) если предприятие одного Договаривающегося государства осуществляет деятельность в другом Договаривающемся государстве в месте, которое представляет собой строительную площадку либо строительный [сборку] или монтажный объект [

или надзорную деятельность в связи с этим], и эта деятельность осуществляется в течение одного или нескольких периодов времени, которые в совокупности превышают 30 дней, не превышая [шести] месяцев, и

б) связанные виды деятельности осуществляются на одной и той же строительной площадке либо строительном, [сборочном] или монтажном объекте [или надзорной деятельности в связи с ними] в течение различных периодов времени, каждый из которых превышает 30 дней, одним или несколькими предприятиями, тесно связанными с первым упомянутым предприятием,

эти различные периоды времени прибавляются к периоду времени, в течение которого первое упомянутое предприятие осуществляло деятельность на этой строительной площадке либо строительном, [сборочном] или монтажном объекте [или надзорную деятельность в связи с этим].

Понятие "тесно связанные предприятия", которое используется в вышеуказанном положении, определено в пункте [9] статьи (см. пункты 119-121 ниже).

53. Для целей альтернативного положения, содержащегося в пункте 52, определение того, является ли деятельность связанной, будет зависеть от фактов и обстоятельств каждого дела. Факторы, которые могут быть особенно важными для этой цели, включают:

— были ли контракты, охватывающие различные виды деятельности, заключены с одним и тем же лицом или связанными с ним лицами;

— является ли заключение дополнительных договоров с лицом логическим следствием предыдущего договора, заключенного с этим лицом или связанными с ним лицами;

— были ли эти виды деятельности охвачены одним договором, если бы не соображения налогового планирования;

— является ли характер работ, выполняемых по разным контрактам, одинаковым или схожим;

— выполняют ли одни и те же сотрудники деятельность по разным контрактам

Комитет отмечает, что меры по борьбе с таким злоупотреблением будут в равной степени применяться в случаях, регулируемых подпунктом (b) пункта 3 Статьи 5. Правило против дробления договоров, предусмотренное в пункте 52 Комментария ОЭСР, может быть изменено, чтобы также противодействовать злоупотреблениям, предусмотренным подпунктом (b). Другой возможностью является включение следующего текста сразу после подпункта (b), который основан на аналогичном положении, содержащемся в договоре 2016 года между Чили и Японией, но использует близкородственную формулировку о предприятиях, содержащуюся в положении ОЭСР :

Продолжительность деятельности в соответствии с подпунктами (a) и (b) определяется путем суммирования периодов, в течение которых деятельность

осуществляется в Договариваемом государстве тесно связанными предприятиями, при условии, что деятельность такого тесно связанного предприятия в этом Договариваемом государстве связана с деятельностью, осуществляемой в этом Договариваемом государстве его тесно связанными предприятиями. Период, в течение которого два или более тесно связанных предприятия осуществляют одновременную деятельность, засчитывается только один раз для целей определения продолжительности деятельности.

Комментарий к Типовой конвенции ОЭСР 2014 года содержит следующие соответствующие выдержки:

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 продолжительности существования площадки следует учитывать сезонные или другие временные перерывы. К сезонным перерывам относятся перерывы, вызванные плохой погодой. Временный перерыв может быть вызван, например, нехваткой материалов или трудностями с рабочей силой. Так, например, если подрядчик приступил к дорожным работам 1 мая, приостановил эти работы 1 [августа] из-за плохих погодных условий или отсутствия материалов и возобновил их 1 [октября], завершив строительство дороги 1 [января] следующего года, то его строительный объект считается постоянным представительством, поскольку между датой начала 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.

Комментарий к Типовой конвенции ОЭСР 2014 года продолжается следующим образом:

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. До обновления 2017 года Конвенция ООН содержала слова "(для того же или связанного проекта)" в подпункте (b). Эта формулировка была исключена, поскольку ограничением "проект" было легко манипулировать, и оно создавало для налоговых органов сложные вопросы толкования и определения фактов, что, в частности, для развивающихся стран является нежелательным административным бременем. Более того, с точки зрения политики, если нерезидент оказывает услуги в стране в течение более 183 дней, участие нерезидента в коммерческой жизни этой страны явно оправдывает налогообложение дохода от этих услуг, независимо от того, оказываются ли услуги в рамках одного проекта или нескольких проектов. Степень вовлеченности нерезидента в экономику государства источника одинакова, независимо от количества проектов. Утверждается, что налогоплательщикам легче отслеживать местонахождение деятельности своих работников и независимых подрядчиков на основе каждого конкретного проекта. Требование к предприятиям, даже к крупным предприятиям с множеством проектов, вести учет стран, в которых работают их сотрудники и независимые подрядчики, не представляется чрезмерно обременительным или необоснованным - особенно в свете технологического прогресса.

Однако страны, обеспокоенные неопределенностью, связанной со сложением несвязанных проектов, и нежелательным различием, которое возникает между предприятием, имеющим, например, один проект продолжительностью 95 дней, и другим предприятием, имеющим два несвязанных проекта продолжительностью 95

дней каждый, следующих один за другим, могут добавить слова "(для того же или связанного проекта)" в подпункт (b) пункта 3.

12.1 Комитет в целом отметил, что расширение сферы применения подпункта 3(b) означает, что в определенных обстоятельствах пересмотренное положение будет применяться вместо новой статьи 12А в отношении платы за технические услуги.

13. Если государства желают рассматривать рыболовные суда в своих территориальных водах в качестве постоянного представительства (см. пункт 6 выше), они могут добавить в пункт 3 соответствующее положение, которое, например, может применяться только к уловам свыше определенного уровня или на основе какого-либо другого критерия.

14. Если постоянное представительство считается существующим в соответствии с пунктом 3, то в государстве источника облагается налогом только прибыль, относящаяся к деятельности, осуществляемой через это постоянное представительство.

15. Приведенные ниже выдержки из Типового комментария ОЭСР 2010 года имеют отношение к подпункту (a) пункта 3 статьи 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, хотя следует, в частности, иметь в виду ссылку на "сборочный объект" в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, а не в Типовой конвенции ОЭСР, и шестимесячный срок в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций:

16. В настоящем пункте прямо предусматривается, что строительная площадка или строительный или монтажный объект представляют собой постоянное представительство только в том случае, если его продолжительность превышает двенадцать месяцев. Любой из этих объектов, не отвечающий этому условию, сам по себе не образует постоянного представительства, даже если в нем имеется установка, например, офис или мастерская по смыслу пункта 2, связанная со строительной деятельностью. Однако если такой офис или мастерская используются для ряда строительных проектов и осуществляемая в них деятельность выходит за рамки упомянутой в пункте 4, они будут считаться постоянным представительством, если в остальном выполняются условия данной статьи, даже если ни один из проектов не связан со строительной площадкой или строительным или монтажным проектом, который длится более двенадцати месяцев. В этом случае положение мастерской или офиса будет отличаться от положения этих объектов или проектов, ни один из которых не будет представлять собой постоянное представительство, и важно обеспечить, чтобы к постоянному представительству относилась только та прибыль, которая должным образом связана с функциями, выполняемыми этим офисом или мастерской, и рисками, принятыми на себя. Это может включать прибыль, относящуюся к

выполняемым функциям и принятым рискам в отношении различных строительных площадок, но только в той степени, в которой эти функции и риски надлежащим 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. Государства, 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 Комментариях к Статье 5 Типовой конвенции ОЭСР следующим образом:

2. 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 году.²⁴ В этом докладе предлагалось внести определенные изменения в статьи Типовой конвенции ОЭСР (и двусторонних договоров), а также соответствующие изменения в Комментарии. Поскольку большинство стран, исключаяющих 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 Комментарии 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:

(c) оказание услуг, включая консультационные услуги, предприятием с помощью сотрудников или прочего персонала, нанимаемого предприятием для этой цели, но лишь в том случае, если деятельность такого характера продолжается в Договариваемом государстве в течение периода или периодов, составляющих в совокупности более 183 дней в течение любого двенадцатимесячного периода, начинающегося или заканчивающегося в соответствующем финансовом году;

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 с. В 2017 году Комитет исключил из подпункта (b) слова в скобках: "(для того же или связанного проекта)". Страны, которые обеспокоены неопределенностью, которую это может создать, могут продолжать включать этот текст.

15.7 Предлагается также добавить следующий новый подпункт (c) в пункт 3:

¹ *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.

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

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 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.

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

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 Договаривающихся государств, занимается предпринимательской деятельностью в другом Договаривающемся 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 базы, а право или имущество, в отношении которого

выплачиваются роялти, фактически связано: (a) с таким постоянным представительством или с такой постоянной базой или (b) с предпринимательской деятельностью, упомянутой в подпункте 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 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 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 Договаривающемся 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 Договаривающемся 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 Договаривающихся государств, занимается предпринимательской деятельностью в другом Договаривающемся государстве через находящееся в нем постоянное представительство или оказывает в этом другом государстве услуги независимого подрядчика с находящейся в нем постоянной базы, а право или имущество, в отношении которых выплачивается доход, фактически связаны с таким постоянным представительством или с такой постоянной базой. В этом случае применяются, в зависимости от обстоятельств, положения Статьи 7 или Статьи 14.

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 Договаривающихся государств имеет в другом Договаривающемся государстве, или движимого имущества, относящегося к постоянной базе, предоставленной резиденту одного из Договаривающихся государств в другом Договаривающемся государстве для целей оказания услуг независимого подрядчика, может облагаться налогом в этом другом государстве.

Пункт 4

16. В 2017 году Комитет принял решение включить в обновленную версию Типовой конвенции Организации Объединенных Наций измененный пункт 4 Статьи 5. Внесенные изменения были основаны на рекомендациях Заключительного доклада ОЭСР/Г20 по действию 7 (Предотвращение искусственного избежания статуса постоянного представительства). Пункт 4 был изменен таким образом, что на все виды деятельности, охватываемые пунктом 4, распространяется условие, что они являются подготовительными или вспомогательными.

17. В новом пункте 4 статьи 5 Типовой налоговой конвенции Организации Объединенных Наций по-прежнему отсутствует ссылка на "доставку" в подпунктах (a) и (b). Исключение слова "доставка" отражает мнение большинства членов Комитета о том, что "склад", используемый для этой цели, должен, при соблюдении требований пункта 1, являться постоянным представительством.

17.1 С учетом сходства с рекомендуемым текстом и общей актуальности комментария к нему ниже сначала рассматриваются общие принципы пункта 4 статьи 5 в соответствии с обеими Конвенциями, а затем рассматривается практическая значимость исключения ссылок на "доставку" в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

18. После внесения изменений в Комментарий ОЭСР, отражающих изменения в пункте 4 статьи 5 Типовой конвенции ОЭСР, Типовой комментарий ОЭСР 2017 года теперь гласит следующее:

58. 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 расположения конторы. В заключительной части этого пункта говорится, что эти исключения применяются только в том случае, если перечисленные виды деятельности носят подготовительный или вспомогательный характер. Поскольку подпункт e) применяется к любому виду деятельности, не перечисленному в данном пункте (при условии, что эта деятельность носит подготовительный или вспомогательный характер), положения этого пункта фактически представляют собой общее ограничение сферы применения определения постоянного представительства, содержащегося в пункте 1, и, если рассматривать его вместе с этим пунктом, обеспечивают более избирательный критерий, с помощью которого можно определить, что представляет собой постоянное представительство. В значительной степени эти положения ограничивают определение, содержащееся в пункте 1, и исключают из его довольно широкой сферы действия ряд постоянных мест ведения бизнеса, которые, поскольку предпринимательская деятельность, осуществляемая через эти места, носит лишь подготовительный или вспомогательный характер, не должны рассматриваться как постоянные представительства. Признается, что такое место осуществления предпринимательской деятельности может

способствовать повышению производительности предприятия, однако услуги, которые оно оказывает, настолько далеки от фактического получения прибыли, что трудно отнести какую-либо прибыль к данному постоянному месту осуществления предпринимательской деятельности. Кроме того, подпункт f) предусматривает, что сочетание видов деятельности, упомянутых в подпунктах а) - е), в одном и том же постоянном месте ведения предпринимательской деятельности не считается постоянным представительством при условии, выраженном в заключительной части этого пункта, что общая деятельность постоянного места ведения предпринимательской деятельности, являющаяся результатом такого сочетания, носит подготовительный или вспомогательный характер. Таким образом, положения пункта 4 направлены на то, чтобы предотвратить налогообложение предприятия одного государства в другом государстве, если оно осуществляет в этом государстве только деятельность чисто подготовительного или вспомогательного характера. Положения пункта 4.1 (см. ниже) дополняют этот принцип, гарантируя, что подготовительный или вспомогательный характер деятельности, осуществляемой в постоянном месте ведения бизнеса, должен рассматриваться в свете других видов деятельности, которые представляют собой дополнительные функции, являющиеся частью целостного бизнеса, и которые то же самое предприятие или тесно связанные с ним предприятия осуществляют в том же самом государстве.

59. Зачастую трудно провести различие между деятельностью, имеющей подготовительный или вспомогательный характер, и деятельностью, не имеющей такого характера. Решающим критерием является то, является ли деятельность постоянного места ведения бизнеса сама по себе существенной и значительной частью деятельности предприятия в целом. Каждый отдельный случай должен рассматриваться по существу. В любом случае постоянное место расположения конторы, общая цель которого совпадает с общей целью всего предприятия, не осуществляет подготовительную или вспомогательную деятельность.

60. По общему правилу, деятельность, имеющая подготовительный характер, - это деятельность, осуществляемая в расчете на осуществление того, что составляет существенную и значительную часть деятельности предприятия в целом. Поскольку подготовительная деятельность предшествует другой деятельности, она часто осуществляется в течение относительно короткого периода, причем продолжительность этого периода определяется характером основной деятельности предприятия. Однако это не всегда так, поскольку можно осуществлять деятельность в определенном месте в течение значительного периода времени в рамках подготовки к деятельности, осуществляемой в другом месте. Например, если строительное предприятие обучает своих работников в одном месте, а затем направляет их на удаленные рабочие площадки, расположенные в других странах, то обучение, проводимое в первом месте, представляет собой подготовительную деятельность для

этого предприятия. С другой стороны, деятельность, имеющая вспомогательный характер, обычно соответствует деятельности, которая осуществляется для поддержки, не являясь частью существенной и значительной части деятельности предприятия в целом. Маловероятно, что деятельность, требующая значительной доли активов или работников предприятия, может рассматриваться как имеющая вспомогательный характер.

61. Подпункты а) - е) относятся к деятельности, осуществляемой для самого предприятия. Таким образом, постоянное представительство будет существовать, если такая деятельность осуществляется от имени других предприятий в том же постоянном месте ведения бизнеса. Если, например, предприятие, содержащее офис для рекламы своей собственной продукции или услуг, будет также заниматься рекламой от имени других предприятий в этом месте, то такой офис будет считаться постоянным представительством предприятия, которое его содержит.

62. Подпункт а) относится к постоянному месту осуществления предпринимательской деятельности, состоящему из объектов, используемых предприятием для хранения, демонстрации или доставки своих товаров, или продукции. Вопрос о том, носит ли деятельность, осуществляемая в таком месте ведения бизнеса, подготовительный или вспомогательный характер, должен решаться с учетом факторов, включающих общую деловую активность предприятия. Если, например, предприятие государства R содержит в государстве S очень большой склад, на котором работает значительное число сотрудников, с основной целью хранения и доставки принадлежащих предприятию товаров, которые предприятие продает через Интернет покупателям в государстве S, то пункт 4 не будет применяться к этому складу, поскольку деятельность по хранению и доставке, осуществляемая через этот склад, который представляет собой важный актив и требует большого числа сотрудников, является существенной частью деятельности предприятия по продаже/распределению и поэтому не имеет подготовительного или вспомогательного характера.

63. Подпункт а) охватывает, например, таможенный склад со специальным газовым оборудованием, который экспортер фруктов из одного государства содержит в другом государстве с единственной целью хранения фруктов в контролируемых условиях во время таможенной очистки в этом другом государстве. Он также охватывает постоянное место расположения конторы, которое предприятие содержит исключительно для поставки запасных частей клиентам для машин, продаваемых этим клиентам. Однако пункт 4 не применяется, если предприятие содержит постоянное место расположения конторы для поставки запасных частей клиентам для машин, поставляемых этим клиентам, и, кроме того, для технического обслуживания или ремонта таких машин, поскольку это выходит за рамки чистой поставки, упомянутой в

подпункте а), и не является подготовительной или вспомогательной деятельностью, поскольку такая послепродажная деятельность составляет существенную и значительную часть услуг предприятия по отношению к своим клиентам.

64. Могут возникнуть вопросы, связанные с применением определения постоянного представительства к таким объектам, как кабели или трубопроводы, которые пересекают территорию страны. Помимо того, что доход, получаемый владельцем или оператором таких объектов от их использования другими предприятиями, подпадает под действие статьи 6, когда эти объекты представляют собой недвижимое имущество согласно пункту 2 статьи 6, может возникнуть вопрос о том, применяется ли к ним подпункт а). Если эти объекты используются для перевозки имущества, принадлежащего другим предприятиям, подпункт а), который ограничивается поставкой товаров или товаров, принадлежащих предприятию, использующему объект, не будет применяться в отношении владельца или оператора этих объектов. Подпункт е) также не будет применяться в отношении этого предприятия, поскольку кабель или трубопровод не используется исключительно для этого предприятия и его использование не носит подготовительного или вспомогательного характера с учетом характера деятельности этого предприятия. Однако ситуация иная, если предприятие владеет и эксплуатирует кабель или трубопровод, пересекающий территорию страны, исключительно для целей транспортировки своего собственного имущества, и такая транспортировка является лишь побочной для деятельности этого предприятия, как, например, в случае предприятия, занимающегося переработкой нефти, которое владеет и эксплуатирует трубопровод, пересекающий территорию страны, исключительно для транспортировки своей собственной нефти на свой нефтеперерабатывающий завод, расположенный в другой стране. В этом случае применим подпункт а). Отдельный вопрос заключается в том, может ли кабель или трубопровод представлять собой постоянное представительство для клиента оператора кабеля или трубопровода, то есть предприятия, данные, энергия или имущество которого передаются или транспортируются из одного места в другое. В этом случае предприятие просто получает услуги по передаче или транспортировке, предоставляемые оператором кабеля или трубопровода, и не имеет кабеля или трубопровода в своем распоряжении. Как следствие, кабель или трубопровод не может считаться постоянным представительством этого предприятия.

65. Подпункт б) относится к поддержанию запасов товаров или товаров, принадлежащих предприятию. Этот подпункт не имеет значения в тех случаях, когда запасы товаров или продукции, принадлежащие предприятию, хранятся другим лицом на объектах, управляемых этим другим лицом, а предприятие не имеет таких объектов в своем распоряжении, поскольку место, где хранятся запасы, не может быть постоянным представительством этого предприятия. Если, например, логистическая компания имеет склад в государстве S и постоянно хранит на этом складе товары или

изделия, принадлежащие предприятию государства R, с которым логистическая компания тесно не связана, то склад не является постоянным местом деятельности, находящимся в распоряжении предприятия государства R, и подпункт б) поэтому не имеет значения. Если, однако, этому предприятию разрешен неограниченный доступ к отдельной части склада для целей осмотра и обслуживания хранящихся там товаров или изделий, подпункт б) применим, и вопрос о наличии постоянного представительства будет зависеть от того, является ли эта деятельность подготовительной или вспомогательной.

66. Для целей применения подпунктов а) и б) не имеет значения, происходит ли хранение или поставка до или после продажи товаров или изделий, при условии, что товары или изделия принадлежат предприятию, пока они находятся в соответствующем месте (например, подпункты могут применяться независимо от того, что некоторые товары, хранящиеся в месте хранения, уже проданы, если право собственности на эти товары переходит к покупателю только после поставки или после нее). Подпункты а) и б) также охватывают ситуации, когда объект используется или запас товаров, или продукции поддерживается в любом сочетании для хранения, демонстрации и доставки, поскольку объекты, используемые для доставки товаров, почти всегда также используются для хранения этих товаров, по крайней мере, в течение короткого периода времени. Для целей подпунктов а) - д) слова "товары" и "продукция" относятся к материальному имуществу и не охватывают, например, недвижимое имущество и данные (хотя эти подпункты применяются к материальным продуктам, включающим данные, таким как CD и DVD).

67. Подпункт с) охватывает ситуацию, когда запасы товаров или изделий, принадлежащих одному предприятию, обрабатываются вторым предприятием от имени или за счет первого упомянутого предприятия. Как поясняется в предыдущем пункте, само по себе наличие товаров или изделий, принадлежащих предприятию, не означает, что постоянное место расположения конторы, где хранятся эти товары или изделия, находится в распоряжении этого предприятия. Например, если запас товаров, принадлежащих RCO предприятию государства R, хранится у производителя толлинга, расположенного в государстве S, для целей обработки этим производителем толлинга, то в распоряжении RCO нет постоянного места деятельности, и место, где хранится запас, не может, следовательно, являться постоянным представительством RCO. Однако если RCO разрешен неограниченный доступ к отдельной части производственных мощностей производителя платных услуг для целей проверки и обслуживания хранящихся там товаров, будет применяться подпункт с) и необходимо будет определить, является ли обслуживание RCO этого запаса товаров подготовительной или вспомогательной деятельностью. Так будет, если RCO является лишь дистрибьютором продукции, произведенной другими предприятиями, поскольку в этом случае простое поддержание запасов товаров для целей переработки другим

предприятием не будет составлять существенную и значительную часть общей деятельности RCO. В таком случае, если только не применяется пункт 4.1, пункт 4 будет считать, что постоянное представительство не существует в отношении такого постоянного места деятельности, которое находится в распоряжении предприятия государства R для целей хранения своих собственных товаров, подлежащих переработке толлинговым производителем.

68. Первая часть подпункта d) относится к случаю, когда помещения используются исключительно для целей закупки товаров или продукции для предприятия. Поскольку данное исключение применяется только в том случае, если эта деятельность носит подготовительный или вспомогательный характер, оно, как правило, не применяется в случае постоянного места ведения бизнеса, используемого для закупки товаров или продукции, когда общая деятельность предприятия заключается в продаже этих товаров и когда закупки являются основной функцией в бизнесе предприятия. Следующие примеры иллюстрируют применение пункта 4 в отношении постоянных мест ведения бизнеса, где осуществляется закупочная деятельность:

— *Пример 1:* RCO - компания-резидент государства R, являющаяся крупным покупателем конкретного сельскохозяйственного продукта, произведенного в государстве S, который RCO продает из государства R дистрибьюторам, расположенным в разных странах. RCO содержит закупочный офис в государстве S. Сотрудники, работающие в этом офисе, являются опытными покупателями, обладающими специальными знаниями о данном виде продукции, которые посещают производителей в государстве S, определяют вид/качество продукции в соответствии с международными стандартами (что является сложным процессом, требующим специальных навыков и знаний) и заключают различные виды контрактов (спот или форвард) на приобретение этой продукции RCO. В данном примере, хотя единственным видом деятельности, осуществляемым через офис, является закупка продукции для ре RCO, что подпадает под действие подпункта d), пункт 4 не применяется, и поэтому офис представляет собой постоянное представительство, поскольку функция закупки составляет существенную и значительную часть общей деятельности RCO.

— *Пример 2:* RCO, компания-резидент государства R, управляющая рядом крупных дисконтных магазинов, в течение двух лет содержит офис в государстве S с целью изучения местного рынка и лоббирования в правительстве изменений, которые позволили бы RCO открыть магазины в государстве S. В течение этого периода сотрудники RCO время от времени закупают расходные материалы для своего офиса. В данном примере применяется пункт 4, поскольку подпункт f) применяется к деятельности, осуществляемой через офис (поскольку подпункты d) и e) применялись

бы к деятельности по закупке, исследованию и лоббированию, если бы каждая из них была единственной деятельностью, осуществляемой в офисе), а общая деятельность офиса носит подготовительный характер.

69. Вторая часть подпункта d) относится к постоянному месту ведения бизнеса, которое используется исключительно для сбора информации для предприятия. Предприятию часто необходимо собирать информацию до принятия решения о том, будет ли оно осуществлять свою основную предпринимательскую деятельность в том или ином государстве и каким образом. Если предприятие делает это, не имея постоянного места ведения предпринимательской деятельности в этом государстве, то подпункт d), очевидно, не имеет значения. Однако если постоянное место ведения бизнеса сохраняется исключительно для этой цели, подпункт d) будет иметь значение, и необходимо будет определить, выходит ли сбор информации за пределы подготовительного или вспомогательного порога. Если, например, инвестиционный фонд открывает офис в государстве исключительно для сбора информации о возможных инвестиционных возможностях в этом государстве, сбор информации через этот офис будет являться подготовительной деятельностью. К такому же выводу можно прийти в случае страхового предприятия, открывающего офис исключительно для сбора информации, например, статистических данных, о рисках на конкретном рынке, и в случае газетного бюро, созданного в государстве исключительно для сбора информации о возможных новостных материалах без осуществления какой-либо рекламной деятельности: в обоих случаях сбор информации будет являться подготовительной деятельностью.

70. Подпункт e) применяется к постоянному месту ведения бизнеса, используемому исключительно для осуществления для предприятия любой деятельности, прямо не указанной в подпунктах a) - d); если эта деятельность носит подготовительный или вспомогательный характер, то такое место ведения бизнеса не считается постоянным представительством. Формулировка данного подпункта не требует составления исчерпывающего перечня видов деятельности, к которым может применяться данный пункт, а примеры, перечисленные в подпунктах a) - d), являются лишь общими примерами видов деятельности, на которые распространяется действие данного пункта, поскольку они часто носят подготовительный или вспомогательный характер.

71. Примерами мест осуществления предпринимательской деятельности, подпадающих под действие подпункта d), являются стационарные места осуществления предпринимательской деятельности, используемые исключительно в целях рекламы, предоставления информации, проведения научных исследований или обслуживания патента, или ноу-хау, если такая деятельность носит подготовительный или вспомогательный характер. Однако пункт 4 не применяется, если постоянное место расположения конторы, используемое для предоставления информации, не только дает информацию, но и предоставляет планы и т.д., специально разработанные для целей

отдельного клиента. Он также не применяется, если исследовательское учреждение занимается производством. Аналогичным образом, если целью предприятия является обслуживание патентов и ноу-хау, постоянное место расположения конторы такого предприятия, осуществляющего такую деятельность, не может получить преимущества пункта 4. Постоянное место расположения конторы, выполняющее функцию управления предприятием или даже только частью предприятия или группы предприятий, не может рассматриваться как осуществляющее подготовительную или вспомогательную деятельность, поскольку такая управленческая деятельность превышает этот уровень. Если предприятие, имеющее международное значение, учреждает в государстве, в котором оно имеет дочерние предприятия, постоянные представительства, агентов или лицензиатов, так называемое "управленческое отделение", которое выполняет надзорные и координационные функции в отношении всех подразделений предприятия, расположенных в соответствующем регионе, то подпункт е) не будет применяться к этому "управленческому отделению", поскольку функция управления предприятием, даже если она охватывает лишь определенную область деятельности концерна, составляет существенную часть деловых операций предприятия и поэтому никоим образом не может рассматриваться как деятельность, имеющая подготовительный или вспомогательный характер по смыслу пункта 4.

72. Кроме того, если предприятие, продающее товары по всему миру, открывает представительство в каком-либо государстве и сотрудники, работающие в этом представительстве, принимают активное участие в согласовании важных частей контрактов на продажу товаров покупателям в этом государстве, не заключая обычно контрактов или играя главную роль, ведущую к заключению контрактов (например, участвуя в принятии решений, касающихся типа, качества или количества продукции, охватываемой этими контрактами), такая деятельность обычно составляет существенную часть деловых операций предприятия и не должна рассматриваться как имеющая подготовительный или вспомогательный характер по смыслу подпункта е) пункта 4. Таким образом, при соблюдении условий пункта 1 такое отделение будет представлять собой постоянное представительство.

73. Как уже упоминалось в пункте 58 выше, проект пункта 4 предусматривает исключения из общего определения пункта 1 в отношении постоянных мест ведения бизнеса, которые занимаются деятельностью, имеющей подготовительный или вспомогательный характер. Таким образом, согласно подпункту f), тот факт, что в одном постоянном месте ведения предпринимательской деятельности сочетается любой из видов деятельности, упомянутых в подпунктах а) - е), сам по себе не означает наличия постоянного представительства. До тех пор, пока совокупная деятельность такого постоянного места ведения бизнеса является лишь подготовительной или

вспомогательной, постоянное представительство не должно считаться существующим. Такие комбинации не должны рассматриваться по жестким правилам, а должны рассматриваться в свете конкретных обстоятельств.

74. Если не применяются положения пункта 4.1 о борьбе с фрагментацией (см. ниже), подпункт *f*) не имеет значения в случае, когда предприятие имеет несколько постоянных мест ведения бизнеса, к которым применяются подпункты *a*) - *e*), поскольку в таком случае каждое место ведения бизнеса должно рассматриваться отдельно и изолированно для принятия решения о наличии постоянного представительства.

75. Постоянные места ведения бизнеса, к которым применяется пункт 4, не являются постоянными представительствами до тех пор, пока предпринимательская деятельность, осуществляемая через эти постоянные места ведения бизнеса, ограничивается деятельностью, указанной в этом пункте. Это так, даже если договоры, необходимые для создания и ведения бизнеса, заключаются лицами, ответственными за эти места ведения бизнеса. Заключение таких договоров этими работниками не будет представлять собой постоянное представительство предприятия согласно пункту 5, если заключение этих договоров удовлетворяет условиям пункта 4 (см. пункт 33 ниже). Примером может служить ситуация, когда руководитель места осуществления предпринимательской деятельности, в котором ведется подготовительная или вспомогательная исследовательская деятельность, заключает договоры, необходимые для создания и поддержания этого места осуществления предпринимательской деятельности, в рамках деятельности, осуществляемой в этом месте.

76. Если в соответствии с пунктом 4 постоянное место ведения бизнеса считается не постоянным представительством, то это исключение применяется также к выбытию движимого имущества, составляющего часть коммерческой собственности места ведения бизнеса, при прекращении деятельности предприятия в этом месте (см. пункт 11 выше и пункт 2 статьи 13). Если, например, демонстрация товаров во время ярмарки или съезда исключается в соответствии с подпунктами *a*) и *b*), продажа этих товаров по окончании ярмарки или съезда охватывается подпунктом *e*), поскольку такая продажа является всего лишь вспомогательной деятельностью. Исключение, разумеется, не распространяется на продажу товаров, фактически не представленных на ярмарке или съезде.

77. Если пункт 4 не применяется, поскольку постоянное место расположения конторы, используемое предприятием для деятельности, предусмотренной пунктом 4, используется также для другой деятельности, выходящей за рамки подготовительной или вспомогательной, то такое место деятельности представляет собой единое постоянное представительство предприятия, и прибыль, относящаяся к постоянному представительству в отношении обоих видов деятельности, может облагаться налогом в государстве, где расположено это постоянное представительство.

19. Комитет принял к сведению, что, по мнению некоторых членов, сфера применения пункта 4 слишком широка и создает проблемы (см. выше пункт 18, цитирующий пункт 21.1 Комментария ОЭСР), с которыми развивающимся странам может быть особенно трудно справиться из-за отсутствия административного потенциала. Страны, испытывающие подобные опасения, могут рассмотреть возможность полного исключения данного пункта. Другой вариант, который также может быть рассмотрен теми, кто хочет ограничить сферу применения данного пункта, - это исключение подпунктов, которые могут считаться слишком обширными по сфере применения, в частности, упомянутых членами подпунктов е) и ф).

Однако участники переговоров по соглашению должны убедиться, что применение оставшегося пункта ограничено подготовительным или вспомогательным требованием, чтобы этот пункт исключал из понятия постоянного представительства в пункте 1 только работу, которая не имеет или имеет очень малое значение в свете другой работы, выполняемой предприятием.

19.1 Было также отмечено, что некоторые государства могут считать, что деятельность, указанная в пункте 4, по своей сути носит подготовительный или вспомогательный характер, и придерживаться мнения, что на эту деятельность не должно распространяться условие о подготовительном или вспомогательном характере, поскольку любые опасения по поводу ненадлежащего использования этих исключений устраняются положениями пункта 4.1. Государства, разделяющие эту точку зрения, могут внести следующие изменения в пункт 4 (и могут также согласиться исключить некоторые виды деятельности, перечисленные в подпунктах а) - d) ниже, если они считают, что на эти виды деятельности должно распространяться подготовительное или вспомогательное условие в подпункте е)):

4. Несмотря на предыдущие положения настоящей статьи, считается, что термин " постоянное представительство" не включает в себя:

(а) Использование помещений исключительно для хранения или демонстрации товаров, или изделий, принадлежащих предприятию;

(b) Содержание запасов товаров или изделий, принадлежащих предприятию, исключительно для целей хранения или демонстрации;

(с) Содержание запасов товаров или продукции, принадлежащих предприятию, исключительно для целей обработки другим предприятием;

(d) Содержание постоянного месторасположения предпринимательской деятельности исключительно для целей приобретения товаров или продукции, или сбора информации для предприятия;

(е) Содержание постоянного месторасположения предпринимательской деятельности исключительно с целью осуществления для предприятия любой другой деятельности подготовительного или вспомогательного характера; или

(f) Содержание постоянного месторасположения предпринимательской деятельности исключительно для любой комбинации видов деятельности, упомянутых в подпунктах (а) - (е), при условии, что общая деятельность постоянного месторасположения предприятия, являющаяся результатом такой комбинации, носит 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 (а), 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 (а) 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 не единообразному 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 4.1

21.1 В 2017 году Комитет принял решение о принятии нового пункта 4.1 в статье 5. Новый пункт 4.1 представляет собой правило по борьбе с фрагментацией, которое было рекомендовано для Типовой налоговой конвенции ОЭСР в Заключительном докладе ОЭСР/G20 по действию 7 (Предотвращение искусственного избежания статуса постоянного представительства). Цель этого нового пункта - предотвратить дробление деятельности предприятия - как внутри предприятия, так и между тесно связанными предприятиями - для того, чтобы получить право на исключения по конкретным видам деятельности, предусмотренные в пункте 4 статьи 5. Окончательный отчет также

включает новый комментарий, содержащий рекомендации по применению пункта 4.1 в ситуациях, когда предприятие или группа тесно связанных предприятий пытаются обойти правило подготовительной или вспомогательной деятельности,

содержащееся в пункте 4, путем дробления целостной деловой операции на несколько мелких операций. В новом комментарии ОЭСР 2017 года приводится следующее:

79. [...] Согласно пункту 4.1 исключения, предусмотренные пунктом 4, не применяются к коммерческому предприятию, которое в противном случае представляло бы собой постоянное представительство, если деятельность, осуществляемая в этом месте, и другая деятельность того же предприятия или тесно связанных предприятий, осуществляемая в этом месте или в другом месте в том же государстве, представляют собой взаимодополняющие функции, являющиеся частью единой деловой операции. Однако для применения пункта 4.1 по крайней мере одно из мест, где осуществляется эта деятельность, должно представлять собой постоянное представительство или, если это не так, общая деятельность, являющаяся результатом сочетания соответствующих видов деятельности, должна выходить за рамки простого подготовительного или вспомогательного характера.

80. Положения пункта [9] применяются для определения того, является ли предприятие тесно связанным предприятием по отношению к другому предприятию (см. пункты 119-121 ниже).

81. Следующие примеры иллюстрируют применение пункта 4.1:

— *Пример А:* RCO, банк-резидент государства R, имеет несколько филиалов в государстве S, которые являются постоянными представительствами. У него также есть отдельный офис в государстве S, где несколько сотрудников проверяют информацию, предоставленную клиентами, которые подали заявки на кредит в этих различных отделениях. Результаты проверок, проведенных этими сотрудниками, направляются в штаб-квартиру RCO в государстве R, где другие сотрудники анализируют информацию, содержащуюся в кредитных заявках, и предоставляют отчеты в филиалы, где принимаются решения о выдаче кредитов. В этом случае исключения из пункта 4 не будут применяться к офису, поскольку другое место (т.е. любой из других филиалов, где подаются кредитные заявки) представляет собой постоянное представительство RCO в государстве S, а предпринимательская деятельность, осуществляемая RCO в офисе и в соответствующем филиале, представляет собой взаимодополняющие функции, являющиеся частью единой деловой операции (т.е. предоставление кредитов клиентам в государстве S).

— *Пример В:* RCO, компания-резидент государства R, производит и продает бытовую технику. Компания SCO, резидент государства S, являющаяся стопроцентной дочерней компанией RCO, владеет магазином, где продает бытовую технику, приобретенную у RCO. RCO также владеет небольшим складом в государстве S, где

хранится несколько крупных товаров, идентичных тем, что выставлены в магазине, принадлежащем SCO. Когда клиент покупает такой крупный товар у SCO, сотрудники SCO отправляются на склад, где они вступают во владение товаром, прежде чем доставить его клиенту; право собственности на товар переходит к SCO от RCO только после того, как товар покидает склад, В этом случае пункт 4.1 не позволяет применить к складу исключения из пункта 4, и поэтому нет необходимости определять, применяется ли к складу пункт 4, и в частности его подпункт 4 а). Условия для применения пункта 4.1 соблюдены, поскольку

— SCO и RCO являются тесно связанными предприятиями;

— Магазин SCO является постоянным представительством SCO (определение постоянного представительства не ограничивается ситуациями, когда резидент одного Договаривающегося государства использует или имеет постоянное место ведения бизнеса в другом государстве; оно также применяется, когда предприятие одного государства использует или имеет постоянное место ведения бизнеса в этом же государстве); и

— Предпринимательская деятельность, осуществляемая RCO на своем складе и SCO в своем магазине, представляет собой взаимодополняющие функции, которые являются частью целостной деловой операции (т.е. хранение товаров в одном месте с целью поставки этих товаров в рамках обязательств, вытекающих из продажи этих товаров через другое место в том же государстве).

Пункт 5

22. В 2017 году Комитет принял решение об изменении пунктов 5 и 7 статьи 5. Новые пункты касаются искусственного уклонения от статуса ПП (постоянного представительства) с помощью комиссионных соглашений и аналогичных стратегий. Эти изменения в Типовой конвенции ООН и соответствующем комментарии соответствуют рекомендациям для Типовой конвенции ОЭСР, содержащимся в Заключительном докладе ОЭСР/G20 по действию 7 (Предотвращение искусственного избежания статуса постоянного представительства).

22.1 Общепринято, что если какое-либо лицо действует в государстве в интересах предприятия таким образом, что деятельность предприятия тесно связана с экономической жизнью этого государства, то предприятие следует рассматривать как имеющее постоянное представительство в этом государстве - даже если оно не имеет постоянного места деятельности в этом государстве согласно пункту 1. В пункте 5 это достигается путем признания постоянного представительства существующим, если лицо является так называемым зависимым агентом, осуществляющим от имени предприятия деятельность, указанную в подпункте (a) или (b).

22.2 Подпункт (a) следует сути Типовой конвенции ОЭСР и исходит из того, что если лицо, обычно заключающее договоры от имени предприятия, о передаче права собственности или предоставлении права пользования имуществом предприятия, или

об оказании услуг этим предприятием, создает для этого предприятия достаточно тесную связь с государством (или если оно обычно играет главную роль, ведущую к заключению таких договоров), то уместно считать, что такое предприятие имеет там постоянное представительство. Условие подпункта (b), касающееся поддержания товарного запаса, рассматривается ниже.

23. Что касается подпункта (a), то работающий по найму агент создает условия, при которых "постоянное представительство" считается существующим только в том случае, если его полномочия используются неоднократно, а не только в отдельных случаях. В комментарии к Конвенции ОЭСР 2017 года приводится следующее:

84. Для применения пункта 5 должны быть выполнены все следующие условия:

- лицо действует в Договариваемом государстве от имени предприятия;
- при этом данное лицо обычно заключает контракты или обычно играет главную роль, приводящую к заключению контрактов, которые обычно заключаются без существенных изменений со стороны предприятия, и
- эти контракты заключаются либо от имени предприятия, либо на передачу права собственности или на предоставление права пользования имуществом, принадлежащим этому предприятию или которым предприятие имеет право пользоваться, либо на оказание услуг этим предприятием.

85. Однако даже если эти условия соблюдены, пункт 5 не будет применяться, если деятельность, осуществляемая лицом от имени предприятия, подпадает под исключение в виде независимого агента, предусмотренное пунктом 6, или ограничивается деятельностью, упомянутой в пункте 4, которая, если бы осуществлялась через постоянное место расположения конторы, считалась бы не создающей постоянного представительства. Это последнее исключение объясняется тем, что, поскольку в силу пункта 4 содержание постоянное место расположения конторы исключительно для целей подготовительной или вспомогательной деятельности считается не образующим постоянного представительства, лицо, деятельность которого ограничивается такими целями, также не должно создавать постоянного представительства. Например, если лицо действует исключительно в качестве агента по закупкам для предприятия и при этом обычно заключает договоры купли-продажи от имени этого предприятия, то пункт 5 не будет применяться, даже если это лицо не является независимым от предприятия, если такая деятельность носит подготовительный или вспомогательный характер (см. пункт 68 выше).

86. Лицо действует в Договариваемом государстве от имени предприятия, если это лицо в определенной степени вовлекает предприятие в предпринимательскую деятельность в соответствующем государстве. Это происходит, например, когда агент действует от имени принципала, когда партнер действует от имени товарищества, когда директор действует от имени компании или, когда работник действует от имени работодателя. Нельзя сказать, что лицо действует от имени предприятия, если

предприятие прямо или косвенно не затрагивается действиями, совершаемыми этим лицом. Как указано в пункте 83, лицом, действующим от имени предприятия, может быть компания; в этом случае действия работников и директоров этой компании рассматриваются вместе для целей определения того, действует ли и в какой степени эта компания от имени предприятия.

87. Выражение "заключает договоры" относится к ситуациям, когда согласно соответствующему законодательству, регулирующему договоры, договор считается заключенным тем или иным лицом. Договор может быть заключен без проведения активных переговоров об условиях этого договора; так, например, происходит, когда соответствующее законодательство предусматривает, что договор заключается в результате принятия лицом от имени предприятия предложения третьей стороны заключить стандартный договор с этим предприятием. Кроме того, согласно соответствующему законодательству, договор может быть заключен в каком-либо государстве, даже если этот договор подписан за пределами этого государства; например, если заключение договора происходит в результате акцепта лицом, действующим от имени предприятия, предложения заключить договор, сделанного третьей стороной, то не имеет значения, что договор подписан за пределами этого государства. Кроме того, лицо, которое согласовывает в каком-либо государстве все элементы и детали договора таким образом, чтобы они были обязательными для предприятия, может считаться заключившим договор в этом государстве, даже если этот договор подписан другим лицом за пределами этого государства.

88. Фраза "или обычно играет главную роль, ведущую к заключению контрактов, которые обычно заключаются предприятием без существенных изменений" направлена на ситуации, когда заключение контракта непосредственно вытекает из действий, которые лицо совершает в Договариваемом государстве от имени предприятия, даже если согласно соответствующему законодательству контракт не заключается этим лицом в этом государстве. Хотя фраза "заключает договоры" представляет собой относительно известный тест, основанный на договорном праве, было сочтено необходимым дополнить этот тест тестом, ориентированным на материально-правовую деятельность, осуществляемую в одном государстве, чтобы рассмотреть случаи, когда заключение договоров явно является прямым результатом этой деятельности, хотя соответствующие нормы договорного права предусматривают, что заключение договора происходит за пределами этого государства. Эта фраза должна толковаться в свете объекта и цели пункта 5, который призван охватить случаи, когда деятельность, которую лицо осуществляет в государстве, направлена на регулярное заключение контрактов, подлежащих исполнению иностранным предприятием, т.е. когда это лицо действует в качестве торгового агента предприятия. Поэтому основная роль, приведшая к заключению договора, обычно связана с действиями лица, убедившего третью сторону заключить договор с предприятием. Слова "контракты, которые

обычно заключаются предприятием без существенных изменений" поясняют, что если такая главная роль выполняется в данном государстве, то действия этого лица будут подпадать под действие пункта 5, даже если контракты официально не заключаются в данном государстве, например, если контракты обычно подлежат рассмотрению и утверждению за пределами данного государства, причем такое рассмотрение не приводит к изменению ключевых аспектов этих контрактов.

89. Выражение "обычно играет главную роль в заключении договоров, которые обычно заключаются предприятием без существенных изменений", таким образом, применяется, например, в тех случаях, когда лицо запрашивает и получает (но формально не завершает) заказы, которые направляются непосредственно на склад, откуда поставляются товары, принадлежащие предприятию, и когда предприятие обычно одобряет эти сделки. Однако он не применяется, когда лицо просто рекламирует и продвигает товары или услуги предприятия таким образом, что это не приводит непосредственно к заключению договоров. Например, если представители фармацевтического предприятия активно рекламируют лекарства, производимые этим предприятием, связываясь с врачами, которые впоследствии выписывают эти лекарства, такая маркетинговая деятельность не приводит непосредственно к заключению договоров между врачами и предприятием, поэтому данный пункт не применяется, даже если в результате такой маркетинговой деятельности продажи этих лекарств могут значительно увеличиться.

90. Ниже приведен еще один пример, иллюстрирующий применение пункта 5. RCO, компания, зарегистрированная в государстве R, распространяет различные товары и услуги по всему миру через свои веб-сайты. SCO, компания, проживающая в государстве S, является дочерней компанией RCO. Сотрудники SCO отправляют электронные письма, звонят по телефону или посещают крупные организации, чтобы убедить их приобрести продукты и услуги RCO, и поэтому отвечают за крупные счета в государстве S; сотрудники SCO, гонорар которых частично основан на доходах, получаемых RCO от владельцев этих счетов, используют свои навыки построения отношений, чтобы попытаться предугадать потребности владельцев этих счетов и убедить их приобрести продукты и услуги, предлагаемые RCO. Когда сотрудник SCO убеждает одного из таких владельцев счетов приобрести определенное количество товаров или услуг, сотрудник называет цену, которая будет уплачена за это количество, указывает, что перед тем, как товары или услуги будут предоставлены RCO, необходимо заключить договор с RCO в режиме онлайн, и объясняет стандартные условия договоров RCO, включая структуру фиксированных цен, используемую RCO, которую сотрудник не имеет права изменять. Впоследствии владелец счета заключает этот контракт в режиме онлайн на количество, обсужденное с сотрудником SCO, и в соответствии со структурой цен, представленной этим сотрудником. В данном примере сотрудники SCO играют главную роль в заключении договора между владельцем счета

и RCO, и такие договоры регулярно заключаются без существенных изменений со стороны предприятия. Тот факт, что сотрудники SCO не могут изменять условия договоров, не означает, что заключение договоров не является прямым результатом деятельности, которую они осуществляют от имени предприятия, убеждая владельца счета принять эти стандартные условия, что является решающим элементом, приводящим к заключению договоров между владельцем счета и RCO.

91. Формулировки подпунктов а), б) и с) обеспечивают применение пункта 5 не только к договорам, которые создают права и обязанности, имеющие юридическую силу между предприятием, от имени которого действует лицо, и третьими сторонами, с которыми заключены эти договоры, но и к договорам, которые создают обязательства, которые фактически будут выполняться таким предприятием, а не лицом, обязанным по договору.

92. Типичным случаем, охватываемым этими подпунктами, является заключение договоров с клиентами агентом, партнером или сотрудником предприятия с целью создания юридически закрепленных прав и обязанностей между предприятием и этими клиентами. Эти подпункты также охватывают случаи, когда договоры, заключенные лицом, действующим от имени предприятия, юридически не связывают это предприятие с третьими сторонами, с которыми заключены эти договоры, а являются договорами о передаче права собственности или о предоставлении права пользования имуществом, принадлежащим этому предприятию или которое это предприятие имеет право использовать, или о предоставлении услуг этим предприятием. Типичным примером могут служить договоры, которые "комиссионер" заключает с третьими сторонами в рамках соглашения о комиссионировании с иностранным предприятием, согласно которому этот комиссионер действует от имени предприятия, но при этом заключает от своего имени договоры, которые не создают прав и обязанностей, имеющих юридическую силу, между иностранным предприятием и третьими сторонами, даже если результаты соглашения между комиссионером и иностранным предприятием будут такими, что иностранное предприятие непосредственно передаст этим третьим сторонам право владения или пользования имуществом, которым оно владеет или имеет право пользоваться.

93. Ссылка на договоры "от имени" в подпункте а) не ограничивает применение этого подпункта договорами, которые буквально заключены от имени предприятия; она может применяться, например, в некоторых ситуациях, когда название предприятия не раскрывается в письменном договоре.

94. Решающим условием для применения подпунктов б) и с) является то, что лицо, которое обычно заключает договоры или обычно играет главную роль, ведущую к заключению договоров, которые обычно заключаются без существенных изменений со стороны предприятия, действует от имени предприятия таким образом, что те части договоров, которые касаются передачи владения или пользования имуществом, или

предоставления услуг, будут выполняться предприятием в отличие от лица, которое действует от имени предприятия.

95. Для целей подпункта b) не имеет значения, существовало ли соответствующее имущество или находилось ли оно в собственности предприятия на момент заключения договоров между лицом, действующим от имени предприятия, и третьими сторонами. Например, лицо, действующее от имени предприятия, вполне может продавать имущество, которое предприятие впоследствии будет производить, прежде чем поставлять его непосредственно покупателям. Кроме того, ссылка на "имущество" охватывает любой вид материальной или нематериальной собственности.

96. Случаи, к которым применяется пункт 5, следует отличать от ситуаций, когда лицо заключает договоры от своего имени и для выполнения обязательств, вытекающих из этих договоров, приобретает товары или услуги у других предприятий или организует поставку таких товаров или услуг другими предприятиями. В этих случаях лицо не действует "от имени" этих других предприятий, и заключенные им договоры не заключаются ни от имени этих предприятий, ни для передачи третьим лицам права владения или пользования имуществом, которым владеют или имеют право пользоваться эти предприятия, ни для предоставления услуг этими другими предприятиями. Если, например, компания выступает в качестве дистрибьютора продукции на определенном рынке и при этом продает покупателям продукцию, которую она приобретает у какого-либо предприятия (включая ассоциированное предприятие), она не действует от имени этого предприятия и не продает имущество, принадлежащее этому предприятию, поскольку имущество, продаваемое покупателям, принадлежит дистрибьютору. Это было бы так, если бы дистрибьютор действовал как так называемый "дистрибьютор с низким уровнем риска" (а не, например, как агент), но только в том случае, если бы передача права собственности на имущество, проданное этим дистрибьютором с низким уровнем риска, происходила от предприятия к дистрибьютору и от дистрибьютора к покупателю (независимо от того, как долго дистрибьютор будет владеть правом собственности на проданную продукцию), чтобы дистрибьютор получал прибыль от продажи, а не вознаграждение в форме, например, комиссии.

97. Договоры, упомянутые в пункте 5, охватывают договоры, связанные с операциями, которые представляют собой собственно коммерческую деятельность предприятия. Не имеет значения, например, если лицо уполномочено заключать трудовые договоры для предприятия в целях содействия деятельности этого лица для предприятия или если это лицо заключает от имени предприятия аналогичные договоры, касающиеся только внутренней деятельности. Кроме того, вопрос о том, является ли лицо обычно заключающим договоры или обычно играет главную роль, ведущую к заключению договоров, которые обычно заключаются предприятием без существенных изменений, должен решаться исходя из коммерческих реалий ситуации.

Сам по себе факт присутствия или даже участия лица в переговорах в государстве между предприятием и клиентом не будет достаточным для вывода о том, что это лицо заключало договоры или играло главную роль, ведущую к заключению договоров, которые обычно заключаются предприятием без существенных изменений. Однако тот факт, что лицо присутствовало на таких переговорах или даже участвовало в них, может быть релевантным фактором при определении конкретных функций, выполняемых этим лицом от имени предприятия.

98. Требование о том, что агент должен "обычно" заключать договоры или играть главную роль, ведущую к заключению договоров, которые обычно заключаются предприятием без существенных изменений, отражает лежащий в основе статьи 5 принцип, согласно которому присутствие, которое предприятие осуществляет в Договариваемом государстве, должно быть более чем просто временным, если предприятие должно рассматриваться как имеющее постоянное представительство и, следовательно, налогооблагаемое присутствие в этом государстве. Объем и частота деятельности, необходимые для вывода о том, что агент "обычно заключает договоры или играет главную роль, приводящую к заключению договоров, которые обычно заключаются предприятием без существенных изменений", будут зависеть от характера договоров и бизнеса принципала. Невозможно установить точный критерий частоты. Тем не менее при вынесении такого определения будут уместны те же самые факторы, которые рассматриваются в пункте 6.

24. Комитет обсудил значение ссылки на контракты, "которые обычно заключаются без существенных изменений со стороны предприятия". Комитет отметил, что, даже если предприятие вносит существенные изменения в некоторые договоры (и даже в большинство договоров, являющихся результатом деятельности местных торговых агентов) до их утверждения, до тех пор, пока существует лицо, обычно играющее главную роль в заключении других договоров, которые предприятие заключает без каких-либо существенных изменений, в результате деятельности этого лица все равно возникнет зависимое агентское постоянное представительство. Некоторые члены Комитета все же предпочли опустить эту фразу, поскольку выступали за более широкую формулировку. Они также полагали, что это будет способствовать тому, что предприятия будут утверждать, что условие не выполняется, и искусственно избегать возникновения постоянного представительства. Страны, разделяющие эту озабоченность, могут свободно опустить слова "которые обычно заключаются без существенных изменений со стороны предприятия".

25. С учетом добавления подпункта (b) пункта 5, касающегося поддержания товарного запаса, этот пункт имеет более широкую сферу применения, чем пункт 5 Типовой конвенции ОЭСР. Некоторые страны считают, что узкая формула может побудить агента, фактически являющегося зависимым лицом, представлять себя действующим от своего 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 представительства²⁵. 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 существовать.²⁶

²⁵См. пункт 25 комментария к статье 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в редакции 1999 года

²⁶Там же.

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 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 а 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 той 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. Первое предложение этого пункта воспроизводит пункт 6 статьи 5 Типовой конвенции ОЭСР с небольшими редакционными изменениями. Соответствующие выдержки из Комментария к Типовой конвенции ОЭСР 2017 года приводятся ниже:

102. Если предприятие одного Договаривающегося государства осуществляет коммерческие операции через независимого агента, осуществляющего коммерческую деятельность в качестве такового, оно не может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве в отношении этих операций, если агент действует в

ходе обычной коммерческой деятельности [...]. Деятельность такого агента, представляющего собой отдельное и независимое предприятие, не должна приводить к возникновению постоянного представительства иностранного предприятия.

103. Исключение, предусмотренное пунктом 6, применяется только в тех случаях, когда лицо действует от имени предприятия в ходе осуществления предпринимательской деятельности в качестве независимого агента. Поэтому оно не применяется, когда лицо действует от имени предприятия в ином качестве, например, когда работник действует от имени своего работодателя или партнер действует от имени товарищества. Как поясняется в пункте 8.1 комментария к статье 15, иногда бывает трудно определить, являются ли услуги, оказываемые физическим лицом, услугами по найму или услугами, оказываемыми отдельным предприятием, и для этой цели будут уместны указания, содержащиеся в пунктах 8.2-8.28 комментария к статье 15. Однако если физическое лицо действует от имени предприятия в ходе осуществления своей собственной предпринимательской деятельности, а не в качестве работника, применение пункта 6 все равно потребует, чтобы это лицо действовало в качестве независимого агента; как поясняется в пункте 111 ниже, такой независимый статус менее вероятен, если деятельность этого лица осуществляется исключительно или почти исключительно от имени одного предприятия или тесно связанных с ним предприятий.

104. Является ли лицо, действующее в качестве агента, независимым от представляемого предприятия, зависит от объема обязательств, которые это лицо имеет по отношению к предприятию. Если коммерческая деятельность лица в интересах предприятия осуществляется в соответствии с подробными инструкциями или под всеобъемлющим контролем с его стороны, такое лицо не может считаться независимым от предприятия. Другим важным критерием будет то, несет ли предпринимательский риск данное лицо или предприятие, которое оно представляет. В любом случае последнее предложение пункта 6 предусматривает, что в определенных обстоятельствах лицо не должно считаться независимым агентом (см. пункты 119-121 ниже). При определении того, может ли агент, к которому не применяется последнее предложение, считаться независимым, следует учитывать следующие соображения.

105. Следует отметить, что в тех случаях, когда последнее предложение пункта 6 не применяется, поскольку дочерняя компания не действует исключительно или почти исключительно в интересах тесно связанных предприятий, контроль, который материнская компания осуществляет над своей дочерней компанией в качестве акционера, не имеет значения при рассмотрении вопроса о зависимости или отсутствии зависимости дочерней компании в качестве агента материнской компании. Это соответствует правилу, содержащемуся в пункте 7 статьи 5 (см. также пункт 113 ниже).

106. Независимый агент, как правило, несет ответственность перед своим принципалом за результаты своей работы, но не подвергается существенному

контролю в отношении того, как эта работа выполняется. Он не должен получать от принципала подробные инструкции относительно выполнения работы. Тот факт, что принципал полагается на особые навыки и знания агента, является признаком независимости.

107. Ограничения в отношении масштабов бизнеса, который может вести агент, безусловно, влияют на объем полномочий агента. Однако такие ограничения не имеют отношения к зависимости, которая определяется путем рассмотрения степени свободы, которую агент проявляет при ведении бизнеса от имени принципала в рамках полномочий, предоставленных соглашением.

108. Особенностью действия соглашения может быть то, что агент будет предоставлять принципалу существенную информацию в связи с бизнесом, осуществляемым в рамках соглашения. Само по себе это не является достаточным критерием для определения того, что агент является зависимым, если только информация не предоставляется в ходе получения одобрения принципала на способ ведения бизнеса. Предоставление информации, которая просто призвана обеспечить бесперебойное выполнение соглашения и сохранение хороших отношений с принципалом, не является признаком зависимости.

109. Еще одним фактором, который следует учитывать при определении независимого статуса, является количество принципалов, которых представляет агент. Как указано в пункте 111, независимый статус менее вероятен, если деятельность агента осуществляется полностью или почти полностью от имени только одного предприятия в течение всего срока существования бизнеса или в течение длительного периода времени. Однако этот факт сам по себе не является определяющим. Необходимо учитывать все факты и обстоятельства, чтобы определить, представляет ли собой деятельность агента самостоятельный бизнес, в котором он несет риск и получает вознаграждение за счет использования своих предпринимательских навыков и знаний. Если агент действует в интересах нескольких принципалов в ходе обычной предпринимательской деятельности и ни один из них не является преобладающим с точки зрения бизнеса, осуществляемого агентом, зависимость может существовать, если принципалы действуют согласованно, контролируя действия агента в ходе его предпринимательской деятельности от их имени.

110. Нельзя сказать, что независимый агент действует в рамках своей обычной предпринимательской деятельности в качестве агента, если он осуществляет деятельность, не связанную с этой агентской деятельностью. Если, например, компания, действующая за свой счет в качестве дистрибьютора для ряда компаний, также выступает в качестве агента другого предприятия, то деятельность, которую компания осуществляет в качестве дистрибьютора, не будет считаться частью деятельности, которую компания осуществляет в ходе своей обычной деятельности в качестве агента для целей применения пункта б). Однако деятельность, являющаяся частью обычной

деятельности, которую предприятие осуществляет в качестве агента, будет включать посредническую деятельность, которая в соответствии с обычной практикой в конкретном секторе бизнеса осуществляется иногда в качестве агента, а иногда за собственный счет предприятия, при условии, что эта посредническая деятельность по существу неотличима друг от друга. Если, например, брокер-дилер в финансовом секторе осуществляет различные виды посреднической деятельности на рынке одним и тем же способом, но, исходя из потребностей клиентов, делает это иногда в качестве агента другого предприятия, а иногда за свой счет, брокер-дилер будет считаться действующим в рамках своей обычной деятельности в качестве агента, когда он осуществляет эти различные виды посреднической деятельности на рынке.

111. Последнее предложение пункта 6 предусматривает, что лицо не считается независимым агентом, если оно действует исключительно или почти исключительно в интересах одного или нескольких предприятий, с которыми оно тесно связано. Однако это последнее предложение не означает, что пункт 6 будет применяться автоматически, когда лицо действует в интересах одного или нескольких предприятий, с которыми оно не состоит в тесной связи.

Последнее предложение, однако, не означает, что пункт 6 будет применяться автоматически, если лицо действует в интересах одного или нескольких предприятий, с которыми это лицо не связано тесными узами. Пункт 6 требует, чтобы лицо занималось бизнесом в качестве независимого агента и действовало в ходе обычной деятельности. Независимый статус менее вероятен, если деятельность лица осуществляется полностью или почти полностью от имени только одного предприятия (или группы предприятий, тесно связанных друг с другом) в течение всего срока деятельности этого лица или в течение длительного периода времени. Однако если лицо действует исключительно от имени одного предприятия, с которым оно тесно не связано, в течение короткого периода времени (например, в начале предпринимательской деятельности этого лица), то возможно применение пункта 6. Как указано в пункте 109 выше, для определения того, является ли деятельность данного лица осуществлением предпринимательской деятельности в качестве независимого агента, необходимо принять во внимание все факты и обстоятельства.

112. Последнее предложение пункта 6 применяется только в тех случаях, когда лицо действует "исключительно или почти исключительно" от имени тесно связанных предприятий, как это определено в пункте [9]. Это означает, что если деятельность лица от имени предприятий, с которыми оно не тесно связано, не составляет значительной части его бизнеса, то такое лицо не будет квалифицироваться как независимый агент. Если, например, продажи, которые агент заключает для предприятий, с которыми он тесно не связан, составляют менее 10 процентов от всех

продаж, которые он заключает как агент, действующий от имени других предприятий, то такой агент должен рассматриваться как действующий "исключительно или почти исключительно" от имени тесно связанных предприятий.

113. Правило, содержащееся в последнем предложении пункта 6, и тот факт, что определение "тесно связанной" в пункте 8 охватывает ситуации, когда одна компания контролирует или находится под контролем другой компании, никоим образом не ограничивают сферу применения пункта 8 статьи 5. Как поясняется в пункте 117 ниже, существует вероятность того, что дочерняя компания будет действовать от имени своей материнской компании таким образом, что материнская компания будет считаться имеющей постоянное представительство согласно пункту 5; в этом случае дочерняя компания, действующая исключительно или почти исключительно в интересах своей материнской компании, не сможет воспользоваться исключением "независимый агент", предусмотренным пунктом 6.

Однако это не означает, что отношения между материнской и дочерней компанией исключают требования пункта 5 и что такие отношения сами по себе могут быть достаточными для того, чтобы сделать вывод о соблюдении любого из этих требований

31. В пересмотренной в 1999 году Типовой конвенции формулировка была изменена, чтобы уточнить, что существенным критерием для признания агента не имеющим "независимого статуса" является отсутствие отношений на принципе "на расстоянии вытянутой руки".

32. В обновленном варианте 2017 года Комитет постановил, что отсутствие отношений на расстоянии вытянутой руки не должно быть решающим фактором при определении того, что агент не квалифицируется как агент с независимым статусом, и исключил это требование из правила о независимом агенте. При принятии решения было отмечено, что исключение условия о соблюдении принципа "на расстоянии вытянутой руки" было сделано потому, что до обновления 2017 года квалифицироваться в качестве "независимого агента" по Типовой конвенции Организации Объединенных Наций было проще, чем по Типовой конвенции ОЭСР.

Пункт 8

33. В настоящем пункте воспроизводится пункт 7 статьи 5 Типовой конвенции ОЭСР 2017 года. Комментарий к тексту ОЭСР выглядит следующим образом:

115. Общепринято, что существование дочерней компании само по себе не означает, что эта дочерняя компания является постоянным представительством своей материнской компании. Это вытекает из принципа, согласно которому для целей налогообложения такая дочерняя компания представляет собой независимое юридическое лицо. Даже тот факт, что торговля или бизнес, осуществляемые дочерней компанией, управляются материнской компанией, не делает дочернюю компанию постоянным представительством материнской компании.

116. Однако материнская компания может быть признана, согласно правилам пунктов 1 или 5 данной статьи, имеющей постоянное представительство в государстве, где дочерняя компания имеет коммерческое предприятие. Таким образом, любые принадлежащие дочерней компании площади или помещения, находящиеся в распоряжении материнской компании [...] и представляющие собой постоянное место деятельности, через которое материнская компания осуществляет свою собственную деятельность, будут представлять собой постоянное представительство материнской компании согласно пункту 1 с учетом положений пунктов 3 и 4 статьи (см., например, пример, приведенный в пункте 15 выше). Кроме того, согласно пункту 5, материнская компания будет считаться имеющей постоянное представительство в государстве в отношении любой деятельности, которую ее дочерняя компания осуществляет для нее, если выполняются условия этого пункта (см. пункты 82-99 выше), если только эта деятельность не ограничивается деятельностью, упомянутой в пункте 4 статьи, или если не применяется пункт 6 статьи.

117. Те же принципы применяются к любой компании, входящей в многонациональную группу, так что такая компания может быть признана имеющей постоянное представительство в государстве, если она имеет в своем распоряжении [...] и использует помещения, принадлежащие другой компании группы, или если первая компания считается имеющей постоянное представительство в соответствии с пунктом 5 настоящей статьи [...]. Однако определение наличия постоянного представительства в соответствии с правилами пунктов 1 или 5 данной статьи должно проводиться отдельно для каждой компании группы. Таким образом, наличие в одном государстве постоянного представительства одной компании группы не будет иметь никакого значения для того, имеет ли другая компания группы постоянное представительство в этом государстве.

34. Комитет отмечает, что определение наличия или отсутствия постоянного представительства на основе отдельного субъекта может повлечь за собой уязвимость перед злоупотреблениями. В зависимости от внутреннего законодательства государств гарантии против чисто искусственных структур могут быть найдены путем применения правила, согласно которому содержание превалирует над формой. В комментарии к Типовой конвенции ОЭСР 2017 года также говорится следующее:

118. 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.

Пункт 9

35. В данном пункте воспроизводится пункт 8 статьи 5 Типовой конвенции ОЭСР 2017 года; соответствующие фрагменты комментария к тексту ОЭСР приведены ниже:

119. В пункте [9] разъясняется значение понятия "лицо, тесно связанное с предприятием" для целей данной статьи и, в частности, пунктов 4.1 и 6. Это понятие следует отличать от понятия "ассоциированные предприятия", которое используется для целей статьи 9; хотя эти два понятия в определенной степени пересекаются, они не считаются эквивалентными.

120. Первая часть пункта [9] включает общее определение "лица, тесно связанного с предприятием". Оно предусматривает, что лицо тесно связано с предприятием, если, исходя из всех соответствующих фактов и обстоятельств, одно из них контролирует другое или оба находятся под контролем одних и тех же лиц или предприятий. Это общее правило распространяется, например, на ситуации, когда лицо или предприятие контролирует предприятие в силу специальной договоренности, позволяющей этому лицу осуществлять права, аналогичные тем, которые оно имело бы, если бы прямо или косвенно владело более чем 50 процентами бенефициарных долей в предприятии. Как и в большинстве случаев, когда используется форма множественного числа, ссылка на "тех же лиц или предприятия" в конце первого предложения пункта [9] охватывает случаи, когда имеется только одно такое лицо или предприятие.

121. Вторая часть пункта [9] предусматривает, что определение "лицо, тесно связанное с предприятием" автоматически удовлетворяется при определенных обстоятельствах. Согласно этой второй части, лицо считается тесно связанным с предприятием, если одно из них прямо или косвенно владеет более чем 50 процентами бенефициарных долей участия в другом или если третье лицо прямо или косвенно владеет более чем 50 процентами бенефициарных долей участия как в этом лице, так и в предприятии. В случае компании — это условие выполняется, если лицо прямо или

косвенно владеет более чем 50 процентами совокупного количества голосов и стоимости акций компании или бенефициарных долей участия в компании.

Электронная торговля

36. Комментарий к Типовой конвенции ОЭСР 2017 года включает следующий раздел, посвященный "электронной торговле":

Электронная торговля

122. Обсуждался вопрос о том, может ли простое использование в электронной торговле компьютерного оборудования в той или иной стране образовывать постоянное представительство. Этот вопрос поднимает ряд проблем в связи с положениями статьи.

123. Хотя место, где предприятие эксплуатирует автоматизированное оборудование, может представлять собой постоянное представительство в стране, где оно расположено (см. ниже), необходимо проводить различие между компьютерным оборудованием, которое может быть установлено в том или ином месте, чтобы при определенных обстоятельствах представлять собой постоянное представительство, и данными и программным обеспечением, которые используются или хранятся на этом оборудовании. Например, интернет-сайт, который представляет собой сочетание программного обеспечения и электронных данных, сам по себе не является материальной собственностью. Поэтому у него нет места, которое могло бы представлять собой "место расположения конторы", поскольку в отношении программного обеспечения и данных, составляющих этот веб-сайт, отсутствует "объект, такой как помещения или, в некоторых случаях, машины или оборудование" (см. пункт 6 выше). С другой стороны, сервер на котором хранится веб-сайт и через который осуществляется доступ к нему, представляет собой оборудование, имеющее физическое местонахождение, и такое местонахождение может, таким образом, представлять собой "постоянное место расположения конторы" предприятия, эксплуатирующего этот сервер.

124. Различие между веб-сайтом и сервером, на котором хранится и используется веб-сайт, является важным, поскольку предприятие, которое управляет сервером, может отличаться от предприятия, которое ведет бизнес через веб-сайт. Например, обычно веб-сайт, через который предприятие осуществляет свою деятельность, размещается на сервере поставщика Интернет-услуг (ПИУ). Хотя плата, выплачиваемая провайдеру в рамках таких соглашений, может основываться на объеме дискового пространства, используемого для хранения программного обеспечения и данных, необходимых для веб-сайта, такие контракты обычно не приводят к тому, что сервер и его местоположение оказываются в распоряжении предприятия (см. пункты 10-19 выше), даже если предприятие смогло определить, что его веб-сайт должен быть размещен на определенном сервере в определенном месте. В таком случае предприятие даже не имеет физического присутствия в этом месте, поскольку веб-сайт не является

материальным. В таких случаях предприятие не может считаться приобретшим место осуществления предпринимательской деятельности в силу такого соглашения о хостинге. 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, где расположен этот сервер, может представлять собой постоянное представительство предприятия, если соблюдены другие требования данной статьи.

125. Компьютерное оборудование в определенном месте может представлять собой постоянное представительство только в том случае, если оно отвечает требованию стационарности. В случае с сервером важно не то, что сервер может быть перемещен, а то, был ли он перемещен на самом деле. Для того чтобы сервер стал постоянным местом ведения бизнеса, он должен находиться в определенном месте в течение достаточного периода времени, чтобы стать постоянным по смыслу пункта 1.

126. 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.

127. Если предприятие эксплуатирует компьютерное оборудование в определенном месте, то постоянное представительство может существовать, даже если в этом месте не требуется персонал этого предприятия для эксплуатации оборудования. Наличие персонала не является необходимым для того, чтобы считать, что предприятие полностью или частично осуществляет свою предпринимательскую деятельность в каком-либо месте, если для осуществления предпринимательской деятельности в этом месте персонал фактически не требуется. Этот вывод применим к электронной торговле в той же степени, что и к другим видам деятельности, в которых оборудование работает автоматически, *например*, автоматическое насосное оборудование, используемое при эксплуатации природных ресурсов.

128. 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.

129. 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 расположения конторы предприятия (как обсуждалось в пунктах 123–127, выше), будут образовывать постоянное представительство.

130. 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.

131. 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 применен, 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 124 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 избегать 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 ПОЛОЖЕНИЯ

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 Комментарий 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".²⁷

6. В Комментарий ОЭСР отмечается:

²⁷ Пункт 1 Комментарий ОЭСР к Статье 6.

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, является избежание трудностей при толковании вопроса о том, следует ли считать недвижимым имуществом какой-либо актив или какое-либо право. Кроме того, в этом пункте перечисляется ряд активов и прав, которые в любом случае считаются охватываемыми этим термином. С другой стороны, в этом пункте предусматривается, что морские, речные и воздушные суда не считаются недвижимым имуществом. 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 Комментарий 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 положения

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 представительствам²⁸ (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 Комментарий 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.

²⁸ Доклад по вопросу отнесения прибыли к постоянным представительствам, 2008 год. Размещен по адресу: <http://www.oecd.org/dataoecd/20/36/41031455.pdf>.

2. Общепринятый принцип "на расстоянии вытянутой руки", содержащийся в Типовой конвенции ОЭСР, в соответствии с которым прибыль, относимая к постоянному представительству, — это та прибыль, которую данное представительство получило бы, будь оно полностью самостоятельной структурой, действующей через главную контору, как отдельное предприятие, функционирующей на условиях и реализующей продукты по ценам, преобладающим на обычном рынке. Относимая таким образом прибыль, как правило, представляет собой прибыль, отражаемую в бухгалтерских книгах данного представительства. Тем не менее 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 государстве 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 государстве 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 года²⁹, 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 государстве 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 поправок³⁰.

²⁹ Пункт 5 Статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР был удален в процессе обновления Типовой конвенции ОЭСР, проведенного в 2010 году.

³⁰ Формулировка, которую поддержали эти члены Группы, была идентична формулировке пункта 5 Типовой конвенции ОЭСР в редакции 2008 года.

В. Комментарий к пунктам 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 Договариваемое государство может облагать налогом только прибыль предприятия другого Договариваемого 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 резидентства предприятия заинтересовано в надлежащем применении директивы пункта 2 государством, в котором находится постоянное представительство. Поскольку директива распространяется на оба Договаривающихся государства, государство резидентства предприятия должно в соответствии со Статьей 23 устранить двойное налогообложение на прибыль, надлежащим образом отнесенную к постоянному представительству. Иными словами, если государство резидентства 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 представительствами того же предприятия. В связи с этим Договаривающиеся государства могут рассмотреть возможность следующего альтернативного уточнения:

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

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, имей 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 Комментарии 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 постоянному представительству, является именно тем случаем, когда в Комментарии 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 валюте, 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 предоставить подробные счета, предназначенные для отражения прибыли, полученной от его деятельности, все же у налоговых органов данной страны может возникнуть необходимость исправления этих счетов в соответствии с принципом "на расстоянии вытянутой руки" [...]. Такого рода корректировка может понадобиться, например, если счета на товары выставлены главной конторой постоянному представительству по ценам, не соответствующим этому принципу, и в результате прибыль относится не к постоянному представительству, а к главной конторе, или наоборот.

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 главный офис 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 главный офис, 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 содержит 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, выставяемые 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 вытянутой руки", лежащих в основе пункта 2, принципиальных расхождений между этими двумя пунктами нет. Пункт 3 указывает, что при определении прибыли постоянного представительства определенные виды расходов должны учитываться в качестве скидки, в то время как пункт 2 предусматривает, что прибыль, установленная в соответствии с правилом относительно вычета расходов, изложенным в пункте 3, должна равняться прибыли, которую получило бы отдельное самостоятельное предприятие, занимающееся такой же или аналогичной деятельностью на таких же или аналогичных условиях. Таким образом, в то время как пункт 3 предусматривает правило, применимое при определении прибыли постоянного представительства, пункт 2 требует, чтобы определяемая таким путем прибыль соответствовала прибыли, которую получило бы отдельное самостоятельное предприятие.

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 не дискриминации (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 рассматривать любые соответствующие издержки, понесенные предприятием, как расходы на цели постоянного представительства. Затруднения возникают при разграничении таких обстоятельств и тех случаев, когда затраты, понесенные предприятием, не должны рассматриваться как расходы 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 избегать 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 главный офис. 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 правильного 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 главный офис 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 исключая 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 ей 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 основе 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 постоянному представительству, должна определяться по счетам представительства, если они отражают реальные факты. Считается, что метод, основанный на пропорциональном распределении общей суммы прибыли, обычно в меньшей степени отвечает требованиям, нежели метод, учитывающий только деятельность постоянного представительства, и должен использоваться лишь в исключительных случаях, когда он вошел в обычную практику и принят в данной стране как удовлетворительный и налоговыми органами, и налогоплательщиками. Разумеется, пункт 4 может быть изъят, если ни одно из государств не применяет этот

метод. Однако, если Договаривающиеся государства хотят воспользоваться методом, который не был у них принят в обычной практике в прошлом, в этот пункт следует внести соответствующие уточнения в ходе двусторонних переговоров.

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

Международные морские и воздушные перевозки

А. Общие положения

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. Пункт 3 воспроизводит пункт 2 Типовой Конвенции ОЭСР 2017 года с незначительной корректировкой для отражения дополнительного пункта, добавленного в варианте В.

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. До 2017 года в текстах статьи 8 (альтернативные варианты А и В) оба упоминались как "место эффективного управления предприятием". Принимая во внимание практику большинства стран, Комитет экспертов решил следовать формулировке других статей и ссылаться вместо этого на "предприятие Договаривающегося государства", и статья (альтернативные варианты А и В) была изменена соответствующим образом. Однако некоторые страны могут предпочесть

продолжать использовать предыдущую формулировку и ссылаться на "государство, в котором находится место эффективного управления предприятием".

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 в ходе двусторонних переговоров могут пожелать распространить положения статьи 8 на железнодорожный или автомобильный транспорт. Как объясняется в пункте 15 ниже, они могут также пожелать распространить действие статьи 8 на внутренние водные перевозки.

8. [Перенумеровано]

В. Комментарий 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 2017 года, призван обеспечить, чтобы налог на прибыль от эксплуатации морских и воздушных судов в международных перевозках взимался только одним государством. Суть этого пункта состоит в том, что прибыль полностью освобождается от налога у источника и облагается налогом исключительно в государстве местопребывания фактического руководящего органа предприятия, осуществляющего международные перевозки. 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 государстве 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

компаний-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 комментарии к Типовой конвенции ОЭСР 2017 года отмечается, что, хотя в основе пункта 1 лежит принцип, согласно которому право на налогообложение остается за Договаривающимся государством предприятия, некоторые страны, возможно, пожелают вместо этого сослаться на место эффективного управления предприятием и сформулировать этот пункт следующим образом:

Прибыль от эксплуатации морских или воздушных судов в международном сообщении подлежит налогообложению только в том Договаривающемся государстве, в котором находится место эффективного управления предприятием.

10.1 Страны, желающие сослаться на "место эффективного управления предприятием" в пункте 1, возможно, также захотят рассмотреть конкретный случай, когда место эффективного управления предприятием находится на борту судна, что можно сделать путем добавления следующего положения:

Если место эффективного управления судоходным предприятием находится на борту судна, то считается, что оно расположено в Договаривающемся государстве, в котором находится порт приписки судна, или, если такого порта нет, в Договаривающемся государстве, резидентом которого является оператор судна.

10.2 Что касается значения термина "прибыль от эксплуатации морских или воздушных судов в международном сообщении", то в Комментарии к Типовой конвенции ОЭСР 2017 года указаны две категории прибыли, которые должны подпадать под действие пункта 1 Статьи 8. Первая относится к прибыли, непосредственно полученной предприятием от перевозки пассажиров или грузов в международном сообщении, а вторая - к прибыли от деятельности по разрешению, облегчению или поддержке международных перевозок. В рамках второй категории Комментарий выделяет два различных вида деятельности: непосредственно связанную с такими операциями и не связанную непосредственно, но "вспомогательную" по отношению к таким операциям. В Комментарии отмечается следующее:

4. Охватываемая прибыль состоит, прежде всего, из прибыли, непосредственно полученной предприятием от перевозки пассажиров или грузов судами, или воздушными судами (находящимися в собственности, аренде или ином распоряжении предприятия), которые оно эксплуатирует в международном сообщении. Однако с развитием международных перевозок предприятия морского и воздушного транспорта неизменно осуществляют множество видов деятельности, позволяющих, облегчающих или поддерживающих их международные перевозки. Данный пункт также охватывает прибыль от деятельности, непосредственно связанной с такими операциями, а также

прибыль от деятельности, которая не связана непосредственно с эксплуатацией морских или воздушных судов предприятия в международном сообщении, если она является вспомогательной по отношению к такой деятельности.

4.1 Любая деятельность, осуществляемая в основном в связи с перевозкой предприятием пассажиров или грузов на судах или самолетах, которые оно эксплуатирует в международном сообщении, должна рассматриваться как непосредственно связанная с такой перевозкой.

4.2 Деятельность, которую предприятию не нужно осуществлять для целей собственной эксплуатации судов или летательных аппаратов в межгосударственном сообщении, но которая вносит незначительный вклад в такую эксплуатацию и настолько тесно связана с ней, что ее не следует рассматривать как отдельный вид деятельности или источник дохода предприятия, должна рассматриваться как вспомогательная для эксплуатации судов и летательных аппаратов в международном сообщении.

11. Применяя изложенные выше принципы, в Комментарий к Типовой конвенции ОЭСР 2017 года рассматривается ряд видов деятельности, связанных с доставкой в страну назначения любым видом внутреннего транспорта, осуществляемого другими предприятиями. В этом случае любая прибыль, полученная первым предприятием от организации такой перевозки другими предприятиями, подпадает под действие данного пункта, даже если прибыль, полученная другими предприятиями, обеспечивающими такую внутреннюю перевозку, не подпадает.

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. Прибыль, полученная предприятием от перевозки пассажиров или грузов иным способом, чем судами или воздушными судами, которые оно эксплуатирует в международном сообщении, подпадает под действие данного пункта в той мере, в какой такая перевозка непосредственно связана с эксплуатацией этим предприятием судов или воздушных судов в международном сообщении или является вспомогательной деятельностью. В качестве примера можно привести предприятие, занимающееся международными перевозками, которое перевозит часть своих пассажиров или грузов в международном сообщении на судах или самолетах, эксплуатируемых другими предприятиями, например, в рамках код-шеринга (*обмен кодами*) или слотчартеринга (*аренда контейнерной ячейки (секции) на*

судне-контейровозе) или для получения преимущества более раннего отплытия. Другим примером может служить авиакомпания, осуществляющая автобусное сообщение между городом и аэропортом, главным образом для обеспечения доступа в аэропорт и из него пассажирам своих международных рейсов.

7. Другим примером может служить предприятие, осуществляющее перевозку пассажиров или грузов на судах или самолетах, эксплуатируемых в международном сообщении, которое берет на себя обязательство забирать этих пассажиров или этот груз в стране отправления перевозки или перевозить, или доставлять их в страну назначения любым видом внутреннего транспорта, осуществляемого другими предприятиями. В этом случае любая прибыль, полученная первым предприятием от организации такой перевозки другими предприятиями, подпадает под действие данного пункта, даже если прибыль, полученная другими предприятиями, обеспечивающими такую внутреннюю перевозку, не подпадает.

8. Предприятие часто продает билеты от имени других транспортных предприятий в месте, которое оно содержит главным образом для целей продажи билетов на перевозки на судах или самолетах, которые оно эксплуатирует в международном сообщении. Такая продажа билетов от имени других предприятий будет либо непосредственно связана с рейсами на борту судов или самолетов, которые эксплуатирует данное предприятие (например, продажа билета, выданного другим предприятием, на внутренний рейс международного рейса, предлагаемого данным предприятием), либо будет сопутствовать его собственным продажам. Таким образом, прибыль, полученная первым предприятием от продажи таких билетов, подпадает под действие данного пункта.

8.1 Реклама, которую предприятие может делать для других предприятий в журналах, предлагаемых на борту судов или самолетов, которые оно эксплуатирует, или в местах его деятельности (например, в билетных кассах), является вспомогательной по отношению к эксплуатации этих судов или самолетов, и прибыль, полученная от такой рекламы, подпадает под действие данного пункта.

9. Контейнеры широко используются в международных перевозках. Такие контейнеры часто используются и во внутреннем транспорте. Прибыль, получаемая предприятием, занимающимся международными перевозками, от аренды контейнеров, обычно либо непосредственно связана, либо является вспомогательной при эксплуатации им судов или самолетов в международном сообщении и в таких случаях подпадает под действие данного пункта. Тот же вывод будет применяться в отношении прибыли, получаемой таким предприятием от краткосрочного хранения таких контейнеров (например, когда предприятие взимает с клиента плату за хранение груженого контейнера на складе в ожидании доставки) или от платы за задержание контейнеров в случае их несвоевременного возврата.

10. Предприятие, имеющее активы или персонал в иностранном государстве для целей эксплуатации своих судов или самолетов в международных перевозках, может получать доход от предоставления товаров или услуг в этой стране другим транспортным предприятиям. Это может включать (например) предоставление товаров и услуг инженерами, наземным персоналом и персоналом по обслуживанию оборудования, обработчиками грузов, персоналом общественного питания и персоналом по обслуживанию клиентов. Если предприятие предоставляет такие товары или оказывает услуги другим предприятиям и такая деятельность непосредственно связана или является вспомогательной для эксплуатации предприятием судов или самолетов в международном сообщении, то прибыль от предоставления таких товаров или услуг другим предприятиям будет подпадать под действие данного пункта.

10.1 Например, предприятия, осуществляющие международные транспортные перевозки, могут заключать соглашения об объединении в целях сокращения расходов на содержание объектов, необходимых для эксплуатации их судов или самолетов в других странах. Например, если авиапредприятие в соответствии с соглашением о техническом пуле международных авиакомпаний соглашается предоставлять запасные части или услуги по техническому обслуживанию другим авиакомпаниям, совершающим посадку в определенном месте (что позволяет ему пользоваться этими услугами в других местах), то деятельность, осуществляемая в соответствии с этим соглашением, будет являться вспомогательной для эксплуатации воздушных судов в международном сообщении.

11. [Удалено]

12. Данный пункт не применяется к судостроительной верфи, эксплуатируемой в одной стране судоходным предприятием, имеющим место эффективного управления в другой стране.

13. [Перенумеровано]

14. Инвестиционный доход предприятий морского, внутреннего водного или воздушного транспорта (например, доход от акций, облигаций, долей или займов) подлежит режиму, обычно применяемому к этому классу доходов, за исключением случаев, когда инвестиции, приносящие доход, осуществляются как неотъемлемая часть деятельности по эксплуатации судов или самолетов в международном сообщении в Договариваемом государстве, так что инвестиции могут рассматриваться как непосредственно связанные с такой деятельностью. Таким образом, данный пункт будет применяться к процентному доходу, получаемому, например, от наличности, необходимой в Договариваемом государстве для осуществления этой деятельности, или от облигаций, размещенных в качестве обеспечения, когда это требуется по закону для осуществления этой деятельности: в таких случаях инвестиции необходимы для обеспечения эксплуатации судов или самолетов в данном месте. Однако этот пункт не будет применяться к процентному доходу, полученному в ходе обработки денежных

потоков или другой казначейской деятельности для постоянных представительств предприятия, к которым доход не относится, или для ассоциированных предприятий, независимо от того, находятся ли они в пределах или за пределами данного Договаривающегося государства, или для головного офиса (централизация казначейской и инвестиционной деятельности), а также к процентному доходу, полученному в результате краткосрочного инвестирования прибыли, полученной в результате местного функционирования предприятия, когда инвестированные средства не требуются для такого функционирования.

14.1 Предприятия, занимающиеся эксплуатацией морских или воздушных судов в международном сообщении, могут быть обязаны приобретать и использовать для этой цели разрешения на выбросы и кредиты (характер этих разрешений и кредитов разъясняется в пункте 75.1 комментария к Статье 7). Пункт 1 применяется к доходам, получаемым такими предприятиями в отношении таких разрешений и кредитов, если такие доходы являются неотъемлемой частью ведения бизнеса по эксплуатации морских или воздушных судов в международном сообщении, например, когда разрешения приобретаются для целей эксплуатации морских или воздушных судов, или, когда разрешения, приобретенные для этой цели, впоследствии продаются, когда становится ясно, что они не понадобятся.

11.1 Некоторые члены не совсем согласны с толкованием термина "прибыль от эксплуатации морских или воздушных судов в международном сообщении" в пунктах 10.2 и 11 настоящего комментария. Некоторые из этих членов считают, что деятельность вспомогательного характера не охватывается текстом статьи 8, поскольку такая деятельность не упоминается в тексте этой статьи Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Другие считают, что только некоторые из примеров, приведенных в цитированном выше комментарии ОЭСР, не подпадают под определение "прибыль от эксплуатации морских или воздушных судов в международном сообщении".

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 государстве 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.

Эксплуатация судов, занятых на внутреннем водном транспорте

15. Прибыль предприятия Договаривающегося государства, полученная от перевозок по внутренним водным путям, подпадает под действие пункта 1 статьи 8 (вариант А) или пункта 2 статьи 8 (вариант В) только в той мере, в какой такие перевозки представляют собой международные перевозки в соответствии с определением этого термина в Статье 3. Однако некоторые страны (например, страны, где иностранным предприятиям разрешено осуществлять каботажные операции на протекающей через них реке) могут пожелать распространить режим,

предусмотренный в пункте 1 статьи 8 (вариант А), на прибыль, получаемую от любых перевозок по рекам, каналам и озерам; эти страны могут сделать это путем включения в свои двусторонние договоры следующего положения:

Прибыль предприятия одного Договаривающегося государства от эксплуатации судов, занятых на внутреннем водном транспорте, облагается налогом только в этом государстве.

Если такое положение включено, название статьи 8 логично изменить на "Судоходство, внутренний водный транспорт и воздушный транспорт".

15.1 Другие страны, однако, считают, что внутренние водные перевозки, не являющиеся международными, не должны рассматриваться иначе, чем другие виды предпринимательской деятельности, осуществляемые в пределах их границ. Эти страны считают, что хотя возможно, что внутренние водные перевозки, не являющиеся международными, могут породить проблемы двойного налогообложения, такие проблемы могут быть решены с помощью правил Статей 7 и 23 А или 23 В в тех случаях, когда иностранным предприятиям разрешено осуществлять такую транспортную деятельность.

16. Правила, изложенные в пунктах 9-11.1 выше, касающиеся налогообложения прав и покрываемой прибыли, в равной степени применяются к альтернативному положению, изложенному в пункте 15 выше. В Комментарий 2017 года к Типовой конвенции ОЭСР также отмечается следующее:

16. Вышеуказанное положение будет применяться не только к внутренним водным перевозкам между двумя или более странами (в этом случае оно будет дублировать пункт 1), но и к внутренним водным перевозкам, осуществляемым предприятием одного государства между двумя пунктами в другом государстве. Альтернативная формулировка, изложенная в пункте 2 выше, согласно которой право на налогообложение предоставляется государству, в котором находится место эффективного управления предприятием, также применима к вышеуказанному положению. В случае использования этого альтернативного положения было бы целесообразно добавить в пункт 3 Статей 13 и 22 ссылку на "суда, осуществляющие перевозки по внутренним водным путям", чтобы обеспечить такой же режим для этих судов, как и для морских и воздушных судов, эксплуатируемых в международном сообщении (см. также пункт 9.3 комментария к Статье 15). Кроме того, принципы и примеры, приведенные в пунктах 4 и 14 выше, будут применимы, с необходимыми адаптациями, для целей определения того, какая прибыль может считаться полученной от эксплуатации судов, осуществляющих перевозки по внутренним водным путям. Конкретные налоговые проблемы, которые могут возникнуть в связи с внутренним водным транспортом, в частности между соседними странами, также могут быть урегулированы в особом порядке на основе двусторонних соглашений.

17. Хотя в приведенном выше альтернативном положении слово "судно" используется применительно к внутреннему водному транспорту, это отражает традиционное различие, которое не следует толковать как ограничивающее значение слова "судно", используемого во всей Конвенции, которое должно иметь широкое значение, охватывающее любое судно, используемое для водного судоходства.

18. Также может быть достигнута двусторонняя договоренность о том, что прибыль от эксплуатации судов, занимающихся рыболовством, дноуглубительными работами или буксировкой в открытом море, рассматривается как доход, подпадающий под действие настоящей статьи.

Предприятия, не занимающиеся исключительно морскими или воздушными перевозками.

17. Что касается предприятий, не занимающихся исключительно морскими или воздушными перевозками, то в комментарии к Статье 8 Типовой конвенции ОЭСР 2017 года отмечается:

19. Из формулировки пункта 1 следует, что предприятия, не занимающиеся исключительно судоходством или воздушным транспортом, тем не менее подпадают под действие положений этого пункта в отношении прибыли, получаемой ими от эксплуатации принадлежащих им судов или самолетов.

20. Если такое предприятие имеет в иностранном государстве постоянные представительства, связанные исключительно с эксплуатацией его судов или самолетов, то нет оснований рассматривать такие представительства иначе, чем постоянные представительства предприятий, занимающихся исключительно морскими или воздушными перевозками.

21. Также не возникает никаких трудностей с применением положений пункта 1, если предприятие имеет в другом государстве постоянное представительство, которое не занимается исключительно морскими или воздушными перевозками. Если его товары перевозятся на его собственных судах в принадлежащее ему постоянное представительство в иностранном государстве, то будет правильным сказать, что ни одна из прибылей, полученных предприятием в результате выполнения функций собственного перевозчика, не может быть надлежащим образом обложена налогом в государстве, где расположено постоянное представительство. То же самое должно быть верно, даже если постоянное представительство содержит сооружения для эксплуатации судов или самолетов (например, причалы для отгрузки) или несет другие расходы в связи с перевозкой грузов предприятия (например, расходы на персонал). В этом случае, даже если некоторые функции, связанные с эксплуатацией морских и воздушных судов в международном сообщении, могут выполняться постоянным представительством, прибыль, относящаяся к этим функциям, подлежит налогообложению исключительно в государстве, к которому принадлежит предприятие. Любые расходы или их часть, понесенные при выполнении таких функций, должны

быть вычтены при расчете той части прибыли, которая не облагается налогом в государстве, где расположено постоянное представительство, и, следовательно, не уменьшают часть прибыли, относящейся к постоянному представительству, которая может облагаться налогом в этом государстве в соответствии со Статьей 7.

22. Если морские или воздушные суда эксплуатируются в международных перевозках, то на применение альтернативной формулировки в пункте [10] выше к прибыли, возникающей в результате такой эксплуатации, не влияет тот факт, что морские или воздушные суда эксплуатируются постоянным представительством, которое не является местом эффективного управления всего предприятия; таким образом, даже если такая прибыль может быть отнесена к постоянному представительству согласно Статье 7, она будет облагаться налогом только в государстве, в котором находится место эффективного управления предприятием [...].

18. [Удалено]

Пункт 2 Статьи 8 (вариант А) и пункт 3 Статьи 8 (вариант В)

19. В пункте 2 Статьи 8 (вариант А) воспроизводится пункт 2 Статьи 8 Типовой конвенции ОЭСР. В пункте 3 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 дополнении:

... 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 положения

1. Статья 9 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит Статью 9 Типовой конвенции ОЭСР, за исключением пункта 3. В обеих Конвенциях воплощен принцип "на расстоянии вытянутой руки", который является основой для распределения прибыли, полученной в результате сделок между ассоциированными

предприятиями. Статью 9 следует рассматривать в сочетании со Статьей 25 о процедуре взаимного согласования и Статьей 26 об обмене информацией.

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

3. Следует отметить, что в комментарии к Типовой конвенции ОЭСР содержится следующее общее заявление по данной статье:

1. В настоящей статье рассматриваются корректировки прибыли, которые могут быть произведены для целей налогообложения в случае заключения сделок между ассоциированными предприятиями (материнскими и дочерними компаниями и компаниями под общим контролем) на условиях, отличных от рыночных. Комитет потратил много времени и усилий (и продолжает это делать) на изучение условий применения данной статьи, ее последствий и различных методик, которые могут применяться для корректировки прибыли, если сделки были заключены на иных, чем "на расстоянии вытянутой руки", условиях. Его выводы изложены в докладе "*Руководство по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых администраций*", который периодически обновляется с учетом хода работы Комитета в этой области.

4. Далее в комментарии ОЭСР говорится, что *Руководство по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых администраций* "представляет собой согласованные на международном уровне принципы и обеспечивает руководящие указания по применению принципа "на расстоянии вытянутой руки", авторитетным изложением которого является данная статья". Комитет считает, что эти руководящие принципы содержат ценные указания, касающиеся применения принципа "на расстоянии вытянутой руки" в соответствии со статьей 9 двусторонних налоговых конвенций, заключенных в соответствии с двумя Конвенциями. Комитет также считает, что для предотвращения международного двойного налогообложения корпоративных прибылей крайне важно, чтобы преобладало общее понимание того, как следует применять принцип "вытянутой руки", и чтобы две Типовые конвенции обеспечивали общую основу для предотвращения и разрешения споров о трансфертном ценообразовании в тех случаях, когда они могут возникнуть. С этой целью Комитет разработал Практическое руководство Организации Объединенных Наций по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран, в котором особое внимание уделяется опыту развивающихся стран, отражены реалии таких стран на соответствующих этапах развития их потенциала и обеспечена согласованность с рекомендациями, содержащимися в Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию.

В. Комментарий к пунктам Статьи 9

Пункт 1

5. 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".

6. В Докладе о "недостаточной капитализации" Комитета по бюджетно-налоговым вопросам³¹ 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 ее следует рассматривать как некий иной вид платежа, в частности взнос в акционерный капитал;

³¹ Принят Советом ОЭСР 26 ноября 1986 года и приведен в томе II полного варианта Типовой налоговой конвенции ОЭСР на стр. (4)-1.

c) 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 Комментарии ОЭСР далее приводится следующее:

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 представлении доказательств не являются дискриминацией в смысле Статьи 24. Однако в некоторых случаях применение внутреннего законодательства некоторых стран может привести к корректировкам суммы прибыли, противоречащим принципам данной статьи. Эта статья позволяет Договаривающимся государствам разрешать такие ситуации путем соответствующих корректировок (см. ниже), а также с помощью процедуры взаимного согласования.

Пункт 2

7. Согласно Комментарию ОЭСР, "переоформление сделок между ассоциированными предприятиями в ситуации, предусмотренной в пункте 1, может привести к экономическому двойному налогообложению (взимание налога на один и тот же доход с разных лиц), постольку поскольку предприятие государства А, прибыль которого корректируется в сторону увеличения, будет обязано уплатить налог с суммы прибыли, на которую уже был взыскан налог с его ассоциированного предприятия в государстве В". В Комментарии ОЭСР отмечается, что "пункт 2 предусматривает, что при таких обстоятельствах государство В должно произвести соответствующую корректировку во избежание двойного налогообложения".³²

³² Пункт 5 Комментария ОЭСР к Статье 9.

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 ссылаться, и он не может применяться, если прибыль одного ассоциированного предприятия увеличивается выше уровня правильно исчисленной прибыли на основе принципа "на расстоянии вытянутой руки". Поэтому государство 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 X 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 налогооблагаемая 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 [...].

8. 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

9. 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 наказанию за подлог, грубую небрежность или умышленное неисполнение своих обязанностей. Иными словами, в случае вынесения в судебном, административном или ином правовом разбирательстве окончательного решения, указывающего, что в отношении корректировки прибыли согласно пункту 1 одно из предприятий подлежит наказанию за подлог, грубую небрежность или умышленное неисполнение своих обязанностей, отсутствует обязательство по проведению корреляционной корректировки согласно пункту 2. Этот подход означает, что налогоплательщик может подлежать 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 положения

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 государстве 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 государстве 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 (государство 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 государством источника. Согласно их позиции, если право на налогообложение имеет и страна постоянного местопребывания, и государство 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 государстве 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 государстве источника 5 процентами в подпункте а) по прямым инвестиционным дивидендам и 15 процентами в подпункте б) 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 (а) 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 (а) 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. Однако в рамках обновления 2017 года нынешний Комитет экспертов счел, что 25 процентов - это более подходящий порог для прямых инвестиций в соответствии с Типовой конвенцией ОЭСР.

6.1 Кроме того, в соответствии с изменениями рекомендаций, содержащихся в Заключительном отчете ОЭСР/Г20 по Действию 6 (Предотвращение использования договорных выгод в ненадлежащих обстоятельствах), Комитет счел, что для предотвращения злоупотребления пониженной ставкой удержания для дивидендов от прямых инвестиций в подпункт (а) следует включить требование о 365-дневном периоде удержания. Требование об удержании в течение 365 дней может быть выполнено либо в момент выплаты дивидендов, либо после выплаты дивидендов. Комментарий к Типовой конвенции ОЭСР 2017 года содержит следующую выдержку:

16. До 2017 года пункт 17 Комментария к статье предусматривал, что "сокращение, предусмотренное подпунктом а) пункта 2, не должно предоставляться в случаях злоупотребления этим положением, например, когда компания, владеющая менее чем 25 процентами акций, незадолго до выплаты дивидендов увеличила свою долю в основном с целью получения преимуществ вышеупомянутого положения, или в иных случаях, когда квалифицируемая доля была создана в основном для получения

сокращения". Подобные злоупотребления были рассмотрены в заключительном отчете по Действию 6 проекта ОЭСР/Г20 "Базовая эрозия и перемещение прибыли" (BEPS). В результате этого доклада в подпункт а) были внесены изменения, ограничивающие его применение ситуациями, когда компания, получающая дивиденды, напрямую владеет не менее чем 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды, в течение 365 дней, включающих день выплаты дивидендов. Однако в этом подпункте также предусмотрено, что при расчете этого периода не должны учитываться изменения в собственности, которые являются прямым результатом корпоративной реорганизации, такой как слияние или разделительная реорганизация. Кроме того, дополнение к статье 29 будет направлено на борьбу с другими злоупотреблениями, направленными на получение преимуществ, предусмотренных подпунктом а).

7. Бывшая Группа экспертов не достигла согласия по вопросу о максимальных налоговых ставках, допустимых в государстве источника. Члены Группы из развивающихся стран, которые в основном предпочитали принцип налогообложения дивидендов исключительно в государстве источника, считали, что ставки, предписываемые в Типовой конвенции ОЭСР, приведут к чрезмерным потерям в налоговых поступлениях государства 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 государстве 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 государстве 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 государстве 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 государства 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 государством 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: (а) само по себе освобождение подчеркивает концепцию не обложения 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 государство 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 государства 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:

(а) система налогообложения компаний в государстве 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;

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

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

13. В комментарии к Типовой конвенции ОЭСР 2010 года содержатся следующие фрагменты:

11. Если товарищество рассматривается в рамках применимого к нему внутреннего законодательства как юридическое лицо, два Договаривающихся государства могут согласовать изменения подпункта а) 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)³³, 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.

³³ Воспроизводится в томе II полной версии Типовой конвенции ОЭСР на стр. R(6)-1.

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.

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. Желаящие 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 других 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. Желаящие 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 а) 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 а) он должен использоваться в том значении, в котором используется для целей распределения дивидендов акционеру (в частности, материнской компании)).

а) Поэтому, как правило, термин "капитал" в подпункте а) 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 акций, которая в большинстве случаев отражается как капитал в балансе компании.

c) Не должны приниматься во внимание различия, связанные с разными классами выпущенных акций (обычные акции, привилегированные акции, акции с правом на несколько голосов, не голосующие 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".

13.1 Договоры, заключенные до обновления 2017 года, не будут включать новый временной порог до тех пор, пока не будут перезаключены на двусторонней основе или изменены в рамках *Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения*. Соответственно, для некоторых остаются актуальными следующие фрагменты Типового комментария ОЭСР 2010 года:

16. Подпункт a) пункта 2 не требует, чтобы компания, получающая дивиденды, обязательно имела в собственности не менее [25] 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. Требования, чтобы материнская компания владела минимальным пакетом акций в течение определенного срока до распределения прибыли, может потребовать обширного сбора сведений. Внутреннее законодательство некоторых стран — членов ОЭСР предусматривает минимальный срок, в течение которого компания-получатель должна быть владельцем акций, чтобы получить право

на освобождение от налога или налоговую скидку в отношении полученных дивидендов. В связи с этим Договаривающиеся государства могут включить аналогичное условие в свои конвенции.

17. Снижение, предусмотренное в подпункте а) 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 а) следующим положением:

при условии, что этот пакет не приобретен главным образом с целью воспользоваться преимуществами, предоставляемыми данным положением.

13.2. Комментарий ОЭСР 2010 года, относящийся к договорам, заключенным до и после обновления 2017 года, гласит следующее:

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 23А и 23В.

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

компания в государстве 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. Соответствующая часть комментария к Типовой конвенции ОЭСР 2010 года гласит:

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 денежным выплаты, такие как дополнительные выплаты в форме акций, премии, прибыль при ликвидации или скрытое распределение прибыли. Льготы, предусмотренные в данной статье, применяются в той мере, в какой государство, резидентом которого является выплачивающая компания, облагает налогом такие дополнительные выплаты, как дивиденды. Не имеет существенного значения, выплачиваются такие дополнительные суммы из текущей прибыли, полученной компанией, или извлекаются, например, из резервов, то есть прибыли предшествующих

финансовых лет. Как правило, распределение средств компанией, которое приводит к сокращению прав участия, например, выплат, представляющих собой возмещение капитала в какой бы то ни было форме, не рассматривается как дивиденды.

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 государстве 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 базой. 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 государстве 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 [...]".³⁴

³⁴ Пункт 31 Комментария ОЭСР к Статье 10.

В Комментарий ОЭСР также отмечается:

32. Было высказано предположение, что этот пункт может привести к злоупотреблениям путем передачи акций постоянным представительствам, 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 Комментарий ОЭСР сказано следующее:

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 государство 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 Договариваемом государстве, является резидентом другого Договариваемого 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 постоянного 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 государстве 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 Договаривающемся государстве, то прибыль, подлежащая налогообложению согласно пункту 1 Статьи 7, может облагаться дополнительным налогом в этом другом государстве в соответствии с его законодательством, но размер такого налога не должен превышать __ процентов от суммы этой прибыли.

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 не дискриминации. 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 (Не дискриминация). 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 не дискриминации явно выраженного исключения, допускающего налог с отделений. Статья о не дискриминации 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 (Не дискриминация).

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. Притом, 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 положения

1. Статья 11 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит положения Статьи 11 Типовой конвенции ОЭСР, за исключением пунктов 2 и 4, в которые внесены 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 Комментарий к Типовой конвенции ОЭСР отмечается, что, хотя такое двойное налогообложение может быть устранено путем запрета налогообложения процентов в государстве 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 23А или Статью 23В).

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 приводится следующее:

5. В пункте 1 закреплён принцип, согласно которому проценты, возникающие в одном Договаривающемся государстве и выплачиваемые резиденту другого Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом другом государстве. При этом он не предоставляет исключительного права налогообложения государству постоянного местопребывания. Термин "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 Договаривающихся государств и выплачиваемых резиденту другого Договаривающегося государства. Поэтому она не применяется к процентам, возникающим в третьем государстве, или к процентам, возникающим в Договаривающемся государстве и относимым к постоянному представительству, которое предприятие этого государства имеет в другом Договаривающемся государстве [...].

Пункт 2

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

8. Когда эта статья рассматривалась бывшей Группой экспертов, члены Группы из развивающихся стран высказали мнение, что государство 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 страну постоянного местопребывания, так и государство 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 государства источника должен учитываться ряд факторов, в том числе следующие: происхождение капитала в стране постоянного местопребывания; вероятность того, что из-за высокой ставки в государстве источника кредиторы могут переносить стоимость налога на заемщиков, что будет означать увеличение налоговых поступлений государства 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 государства 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 государства 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 государства 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 государства 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, освободиться 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"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.

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

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 23А и 23В.

Пункт 3

19. В данном пункте воспроизводится пункт 3 Статьи 11 Типовой конвенции ОЭСР. Соответствующая часть комментария к Типовой конвенции ОЭСР 2010 гласит 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 (*revenus de capitaux mobiliers*), даже при том, что некоторые страны приравнивают их к доходу от недвижимого имущества. С другой стороны, долговые требования, в частности облигации и долговые расписки, дающие право на участие в прибыли должника, тем не менее рассматриваются как ссуды, если общий характер договора с очевидностью свидетельствует, что это ссуда под проценты.

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 внутреннем 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 "мудароба" и "мушарака" (то есть депозитные 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 инструментов³⁶.

³⁶ 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.

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 Комментарий ОЭСР приводится 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 государства 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 государстве 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 государстве 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 Комментарий ОЭСР к пункту 5 Статьи 11 приводится 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) Главный офис 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 главный офис 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 с 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 а) или распространить его на случай с). проценты. Но два Договаривающихся государства вправе ограничить применение последнего положения пункта 5 случаем а) или распространить его на случай с).

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 Договариваемом 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 положения

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 — государстве источника. Налог государства 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 государстве источника, чтобы пользователь и государства источника уплатили за использование патента или аналогичной собственности больше, чем они заплатили бы, если бы налог,

удерживаемый государством 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 государство 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 государстве 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)³⁷, 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.

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

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 государстве источника. Возможны ситуации, когда лицензии на патенты и технологии будут предоставляться развивающимся странам уже после того, как они были полностью использованы в других странах и, по словам этих участников, после того, как затраты, понесенные на их разработку, уже во многом окупились.

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

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

— Во-первых, государство 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 государстве 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 23А или 23В.

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 государстве 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 государством 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 государством источника в некоторых случаях можно поддержать на том основании, что сумма налога слишком велика и не покрывается налоговым зачетом, предоставленным страной постоянного местопребывания. Однако государства источника могут отвергнуть такой подход к данной проблеме. Кроме того, если лицо, имеющее дело с государством источника, является издателем, а не автором, аргументы в поддержку освобождения дохода автора в связи с его личным положением явно неприменимы 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 такую 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 большой степени основную цель контракта, а другие предусмотренные в нем части носят только вспомогательный или главным образом несущественный характер, тогда представляется возможным применение ко всей сумме вознаграждения налогового режима, применимого к главной части.

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 приводятся 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 усугубляется 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 носитель 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 авторского 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 контент.

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 Комментарии 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 некой 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.

13.1 Упоминание в статье 12(3) о "промышленном, торговом или научном оборудовании" относится к обстоятельствам, когда владелец оборудования получает прибыль от предоставления другому лицу возможности использовать это оборудование самостоятельно, без установления владельцем какого-либо присутствия в государстве, где оно используется, или места проживания пользователя, что соответствовало бы требованиям Статьи 5 о наличии постоянного представительства. В отношении такого рода бизнеса оборудование при его использовании другим лицом рассматривается в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций как объект, имеющий значение, аналогичное значению постоянного представительства.

13.2 Термин "оборудование" в настоящей Типовой конвенции не определен. Соответственно, применяются положения пункта 2 Статьи 3, означающие, что этот термин может иметь различное значение в разных государствах. Вместе с тем обязательно присутствует признак того, что оборудование будет использоваться для выполнения какой-либо задачи. Оно является инструментом, используемым предприятием, что означает, что им не пользуются только в собственных целях. Так, например, автомобиль, арендованный туристом, не будет считаться "оборудованием". Оборудование также не может включать интеллектуальную собственность, недвижимое имущество, подпадающее под действие Статьи 6, или имущество, подпадающее под действие Статьи 8. Промышленное, торговое или научное оборудование очевидно является подвидом оборудования и может, вне потребительского статуса, включать (список не является всеобъемлющим) суда, самолеты, автомобили и другие транспортные средства, краны, контейнеры, спутники, трубопроводы и кабели и т.д.

13.3 Необходимо проводить четкое разграничение между роялти, выплачиваемыми за использование оборудования, которые подпадают под действие Статьи 12, и платежами, являющимися платой за продажу оборудования, частично или полностью

относящимися, в зависимости от случая, к Статьям 7, 11, 13, 14 или 21. Некоторые договоры сочетают в себе элементы аренды и продажи, поэтому иногда бывает сложно определить их природу и экономическую сущность. В случае договоров купли-продажи в кредит, аренды и других форм финансового лизинга представляется очевидным, что элемент продажи имеет первостепенное значение, поскольку стороны с самого начала договорились о том, что право собственности на соответствующее имущество переходит от одной стороны к другой, хотя и поставили это в зависимость от уплаты последнего взноса. Следовательно, платежи, выплачиваемые покупателем/арендатором, в целом не являются роялти. Тем не менее, в случае операционного лизинга единственной или, по крайней мере, основной целью договора как правило является аренда, несмотря на то, что в соответствии с условиями договора арендатор имеет право в течение срока действия договора приобрести соответствующее оборудование в собственность. Поэтому Статья 12 в стандартном случае применяется к арендной плате, выплачиваемой арендатором, включая все арендные платежи, выплачиваемые до даты реализации арендатором права на покупку. Признаками финансового, а не операционного лизинга могут быть, например, следующие:

- договор аренды является долгосрочным и не подлежит отмене;
- срок аренды, вероятно, будет охватывать большую часть (или весь) срока эксплуатации оборудования;
- нет другого вероятного пользователя оборудования, или не представляется возможным передать оборудование в аренду другому арендатору;
- арендатор оборудования выступает в роли собственника;
- арендатор принимает на себя положительный и/или отрицательный риск остаточной стоимости или выгоды в отношении оборудования;
- арендные платежи за использование оборудования высоки, особенно на начальном этапе, поэтому они составляют изначально большую часть суммы, необходимой для его приобретения;
- арендные платежи значительно превышают текущую приемлемую стоимость аренды и, таким образом, компенсируют больше, чем просто использование имущества ; и
- некоторая часть арендных платежей специально определена как проценты или иным образом легко признается в качестве эквивалента процентов.

13.4 Что касается компаний спутниковой связи и их клиентов, то квалификация платежа клиента оператору спутниковой связи в качестве роялти будет в значительной степени зависеть от конкретных контрактных договоренностей. Если владелец спутниковой системы сдает ее в аренду другому лицу, а это лицо эксплуатирует ее, то плата за аренду будет являться роялти за использование промышленного, коммерческого или научного оборудования. При этом в большинстве случаев клиент не приобретает право собственности на спутниковое оборудование или контроль над

ним, но использует часть или всю его пропускную способность. Спутник по-прежнему будет эксплуатироваться арендодателем. В таких случаях члены Группы считают, что произведенные выплаты будут осуществляться по типу предоставления услуг по передаче, к которым применяется Статья 7 или Статья 12А. Остальные члены Группы считают, что платеж за использование пропускной способности (или транспортной или передающей способности в случае трубопроводов или кабелей) может рассматриваться как платеж за аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования.

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 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 государство источника не сможет облагать налогом такие платежи, если предприятие не имеет постоянного представительства в этой стране, при этом налоги должны взыскиваться только с чистого дохода в составе таких платежей, относимого к такому постоянному представительству.

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. данным 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 представительство³⁸ в стране источника, если право или собственность, из которых происходят роялти, фактически связаны с постоянным представительством³⁹. 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.

³⁸ Или постоянную базу; см. Статью 14 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

³⁹ См. сноску выше.

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, идентифицирующую источник роялти как государство, на территории которого используется собственность или право, приводящие к появлению роялти (патент и т.д.). Если в ходе двусторонних переговоров между сторонами возникнут разногласия по поводу необходимой нормы, возможным решением может быть норма, которая в целом признает место постоянного

пребывания плательщика как источник роялти; но, если право или собственность, по которым выплачиваются роялти, использовались в государстве, где действует правило места использования, роялти будут считаться возникшими в этом государстве.

Пункт 6

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 контролируемому 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 12А

ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ ЗА ТЕХНИЧЕСКИЕ УСЛУГИ

А. Общие положения

1. В 2017 году в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций была добавлена Статья 12А, позволяющая Договаривающемуся государству облагать налогом плату за определенные технические услуги, выплачиваемую резиденту другого Договаривающегося государства, на валовой основе по ставке, которая будет согласована Договаривающимися государствами. Согласно этой Статье, Договаривающееся государство имеет право облагать налогом плату за технические услуги, если вознаграждение выплачивается резидентом этого государства или нерезидентом, имеющим постоянное представительство или постоянную базу в этом государстве, и плата покрывается постоянным представительством или постоянной базой; при этом необязательно, чтобы технические услуги оказывались в этом государстве. Вознаграждение за технические услуги определяется как вознаграждение за услуги управленческого, технического или консультационного.

2. До добавления Статьи 12А прибыль от услуг, полученных предприятием одного Договаривающегося государства, облагалась налогом исключительно в государстве, в котором это предприятие являлось резидентом за исключением случаев, когда предприятие осуществляло предпринимательскую деятельность через постоянное представительство в другом государстве (государстве источника) или оказывало профессиональные или независимые персональные услуги через постоянную базу в государстве источника. В связи с быстрыми изменениями в современной экономике, в частности в том, что касается трансграничных услуг, для предприятия - резидента одного государства появилась возможность субсидиарно участвовать в экономике другого государства без постоянного представительства или постоянной базы в этом государстве и без какого-либо существенного физического присутствия в этом государстве. В частности, с развитием средств связи и информационных технологий предприятие одного Договаривающегося государства может оказывать существенные услуги покупателям в другом Договаривающемся государстве и, следовательно, поддерживать значительное экономическое присутствие в этом государстве, не имея постоянного места ведения предприятия в этом государстве и не находясь в этом государстве в течение какого-либо значительного периода времени. Проект ОЭСР по борьбе с практикой занижения налоговой базы и выведения прибыли (далее BEPS), Действие 1: Итоговый отчет "Противодействие налоговым проблемам цифровой экономики" (2015 г.) иллюстрирует трудности, с которыми сталкиваются специалисты по разработке налоговой политики и сотрудники налоговых администраций при работе с новыми цифровыми моделями бизнеса, ставшими доступными благодаря цифровой экономике. В Докладе не рекомендуется вводить удерживаемый налог на цифровые операции (к которым относятся трансграничные цифровые услуги), а также не рекомендуется вводить новую систему налогообложения в виде теста на значительное экологическое присутствие. Однако было признано, что страны могут включать такие положения в свои налоговые соглашения, наряду с другими дополнительными мерами защиты от BEPS.

3. До введения Статьи 12А государства сталкивались с более строгими правилами в области применения, когда технические услуги оказывались за границей. В целом правила, предусмотренные Статьей 7, а также Статьей 5 и Статьей 14 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, предоставляют ограниченные возможности для налогообложения дохода от таких услуг, в частности при отсутствии постоянной базы или постоянного представительства в государстве источника. Как отмечается в настоящих комментариях, страны по-разному трактуют эти правила, что может затруднить их применение для всех сторон.

4. Помимо этого, согласно Статье 12 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, оплата технических услуг резидентом одного Договаривающегося государства резиденту другого Договаривающегося государства,

как правило, не может облагаться налогом в качестве роялти государством, в котором находится плательщик. Однако некоторые страны придерживаются мнения, согласно которому выражение "информация, касающаяся промышленного, коммерческого или научного опыта" включает определенные технические услуги, как отмечается в приведенном ниже пункте 5. Статья 12 разрешает Договаривающемуся государству, в котором возникают роялти, облагать налогом валовую сумму платежей роялти по ставке, устанавливаемой на переговорах между Договаривающимися государствами. Роялти определены в пункте 3 Статьи 12 как оплата за право пользования или право на использование любого авторского права, патента, товарного знака, промышленного образца, плана, секретной формулы или процесса, любого промышленного, торгового или научного оборудования, или информации, касающейся промышленного, торгового или научного опыта. Другими словами, роялти - это плата за пользование или право пользования интеллектуальной собственностью, оборудованием или научными технологиями (информацией о промышленном, коммерческом или научном опыте). Таким образом, роялти представляют собой передачу использования или права на использование имущества или инновационных технологий. И напротив, когда предприятие предоставляет услуги клиенту, оно, как правило, не передает заказчику свою собственность, технологии или опыт; вместо этого предприятие просто выполняет для заказчика работу. В рамках так называемого "смешанного договора" предприятие может предоставлять заказчику как услуги, так и право на пользование имуществом или технологиями. В таких ситуациях в соответствии с пунктом 12 Комментария к Статье 12 (цитируется пункт 11.6 Комментария к Статье 12 Типовой конвенции ОЭСР) платежи по договору должны быть разделены на отдельные составляющие - платежи за услуги и роялти, если только один из элементов не является лишь вспомогательным и в значительной степени несущественным. Согласование налоговой ставки для оплаты технических услуг в соответствии со Статьей 12А, которая совпадает со ставкой для роялти в соответствии со Статьей 12, может помочь уменьшить сложности в отношении смешанных контрактов, может быть полезным для развивающихся стран с ограниченными административными ресурсами, а также может уменьшить потенциальные конфликты при реализации данной Статьи.

5. Кроме того, страны по-разному толкуют значение выражения "информация, касающаяся промышленного, коммерческого или научного опыта" в пункте 3 статьи 12 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций (та же формулировка содержится в пункте 2 статьи 12 Типовой конвенции ОЭСР). В некоторых государствах существует позиция, согласно которой услуги по предоставлению умственного и технического труда охватываются этой фразой, и поэтому платежи за такие услуги, как правило, облагаются налогом в соответствии со Статьей 12. (См. пункты 14 и 16 Комментария к Статье 12).

6. Отсутствие однозначного подхода к рассмотрению платы за технические и другие аналогичные услуги в соответствии с положениями Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в том виде, в котором она действовала до 2017 года, было нежелательным как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов. Она также могла привести к возникновению затруднительных споров как для налогоплательщиков, так и для административных органов, к расходованию ограниченных ресурсов, а также к неустранимому двойному обложению или двойному не обложению налогом.

7. Плата за технические услуги может также привести к размыванию налоговой базы стран, которым положения Типовой конвенции Организации Объединенных Наций не позволяют облагать такую плату налогом. Вознаграждение за технические услуги обычно вычитается по отношению к налоговой базе страны, в том случае если плательщик является резидентом страны или нерезидентом с постоянным представительством или постоянной базой в этой стране. Сокращение или размывание налоговой базы государства за счет вычета платы за технические услуги обычно не вызывает возражений. Если плательщиком является предприятие, платежи представляют собой законные расходы, понесенные плательщиком с целью получения дохода, и должны быть вычтены (при условии, конечно, что сумма платежей является разумной). Если страна имеет право облагать налогом поставщика услуг-нерезидента с полученной платы за технические услуги, то сокращение налоговой базы страны за счет вычитаемых платежей компенсируется налогом страны на эту плату.

8. Если технические услуги предоставляются предприятием одного Договаривающегося государства дочернему предприятию в другом Договаривающемся государстве, существует вероятность того, что платежи могут быть больше или меньше цены услуг по рыночной цене. Внутри многонациональной группы вознаграждение за технические услуги иногда может использоваться для перевода прибыли от доходной компании группы, являющейся резидентом и осуществляющей деятельность в одной стране, к другой компании группы, являющейся резидентом в стране с низким уровнем налогообложения. Предположим, например, что компания В (предприятие-резидент страны В, страны с низким уровнем налогообложения) предоставляет управленческие, технические или консультационные услуги компании А (дочернему предприятию-резиденту страны А, страны с высоким уровнем налогообложения). Если предположить, что налоговое соглашение между странами А и Б содержит положения, аналогичные положениям Типовой конвенции ООН, то компания Б может избежать постоянного представительства в стране А, не создавая постоянного места ведения бизнеса в стране А и не оказывая услуги в стране А более 183 дней в течение любого 12-месячного периода. Таким образом, до принятия Статьи 12А, даже если компания Б облагалась налогом на доход от услуг, оказанных компании А, в соответствии с внутренним налоговым законодательством страны А, этот доход не облагался налогом

в стране А в результате налогового соглашения между страной А и страной Б. Если по какой-либо причине компания Б не облагается налогом в стране Б на этот доход или облагается низким налогом на такой доход, многонациональное предприятие фактически переведет прибыль из страны с относительно высоким уровнем налогообложения (страна А) в страну с относительно низким уровнем налогообложения (страна Б).

9. Кроме того, плата, уплаченная компанией А компании Б за услуги, обычно вычитается компанией А при расчете дохода, подлежащего налогообложению в стране А. Этот вычет сокращает налоговую базу страны А, и до принятия Статьи 12А страна А не могла бы облагать налогом платежи компании А в пользу компании Б, как указано в пункте 8, чтобы компенсировать последствия вычета. Однако согласно Статье 12А, если бы плата за технические услуги была произведена резидентом страны А или нерезидентом страны А, имеющим постоянное представительство или постоянную базу в стране А, страна А имела бы право облагать эту плату налогом.

10. Размывание налоговой базы и перераспределение прибыли, показанные в приведенном выше примере, вызывают серьезную озабоченность как у развитых, так и у развивающихся стран. Однако эта проблема особенно серьезна с точки зрения развивающихся стран, поскольку они в непропорционально большой степени являются импортерами технических услуг и зачастую не обладают достаточным административным потенциалом для контроля или ограничения такого размывания налоговой базы и переноса прибыли с помощью правил по борьбе с уклонением от уплаты налогов в своем внутреннем законодательстве и налоговых соглашениях.

11. Неспособность государств облагать налогом плату за технические услуги, предоставляемые нерезидентами - поставщиками услуг, в соответствии с положениями Типовой конвенции Организации Объединенных Наций до добавления Статьи 12А в определенных обстоятельствах могла дать поставщикам услуг-нерезидентам налоговые преимущества по сравнению с отечественными поставщиками услуг. Вознаграждение за технические услуги, предоставляемые отечественными поставщиками услуг, облагается внутренним налогом по обычной ставке, применяемой к предпринимательской прибыли. В противном случае, как указано выше, поставщики услуг-нерезиденты не облагались бы никаким внутренним налогом, если бы у них не было постоянного представительства или постоянной базы в данной стране, и они могли бы облагаться лишь низкими налогами (или вообще не облагаться) на вознаграждения, полученные в стране их проживания.

12. С учетом этих соображений Комитет экспертов Организации Объединенных Наций определил плату за технические услуги в качестве приоритетного вопроса, который должен быть рассмотрен в рамках его более масштабного проекта по налогообложению доходов от оказания услуг в соответствии с Типовой конвенцией Организации Объединенных Наций. После значительного изучения и обсуждения, с

должным учетом всех аргументов за и против расширения прав налогообложения в отношении услуг, Комитет постановил добавить в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций новую Статью, расширяющую права налогообложения для государств, с территории которых осуществляется вознаграждение за технические услуги.

13. Большинство членов Комитета экспертов отклонило позицию, согласно которой государство должно иметь право облагать налогом доход от услуг, получаемых резидентом другого Договаривающегося государства, при условии, что эти услуги оказываются в первом государстве. В частности, большинство отклонило аргумент о том, что проживание лица, оплачивающего технические услуги, в одном из Договаривающихся государств и вычет этих платежей из налоговой базы этого государства не обеспечивают достаточной связи с этим государством, чтобы служить основанием для обложения этих платежей налогом. По мнению членов Комитета, размывание базы является достаточным основанием для налогообложения доходов от трудовой деятельности в соответствии со Статьей 15 и выплаты директорам и выплаты руководителям высшего звена в соответствии со Статьей 16. Хотя налогообложение дохода от трудовой деятельности в соответствии со Статьей 15 ограничивается трудовой деятельностью, осуществляемой в стране, Статья 16 позволяет Договаривающемуся государству облагать налогом физическое лицо, находящееся в другом Договаривающемся государстве, в отношении выплат, получаемых этим лицом в качестве директора или выплат, получаемых в качестве высшего должностного лица компании, являющейся резидентом первого государства, независимо от того, были ли услуги оказаны в первом государстве или за его пределами. Кроме того, согласно Статьям 7 и 14, государство имеет право облагать налогом доход, полученный за пределами данного государства, если этот доход относится к постоянному представительству или постоянной базе в этом государстве.

14. Статья 12А может повлечь начисление некоторыми нерезидентами-поставщиками услуг валового сбора на стоимость технических услуг, предоставляемых резидентам Договаривающегося государства. Страны должны быть осведомлены об этой возможности так же, как они должны быть осведомлены о возможности аналогичного начисления процентов и роялти в соответствии со Статьями 11 и 12 соответственно. Возможность валового начисления платы за технические услуги является фактором, который необходимо принимать во внимание в этом отношении, наряду со многими другими факторами. Это также является фактором, который необходимо учитывать при установлении максимальной ставки налога, взимаемого Договаривающимся государством с платы за технические услуги в соответствии с пунктом 2 Статьи 12А.

15. Налогообложение платы за технические услуги на валовой основе в соответствии со Статьей 12А может привести к чрезмерному или двойному

налогообложению. При этом вероятность того, что вознаграждение за технические услуги может стать объектом чрезмерного или двойного налогообложения, уменьшается или устраняется в соответствии со Статьей 23 (Методы устранения двойного налогообложения). Кроме того, вероятность чрезмерного или двойного налогообложения может быть учтена при установлении максимальной ставки налога, взимаемого Договаривающимся государством с платы за технические услуги в соответствии с пунктом 2 Статьи 12А, и, в зависимости от согласованной ставки, риск чрезмерного налогообложения может быть полностью устранен.

16. Несмотря на включение Статьи 12А в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций, значительное меньшинство членов Комитета не согласилось с приведенными выше политическими обоснованиями данной статьи. Члены Комитета в основном не согласились с обоснованием, приведенным в пункте 2 выше, относительно того, что быстрые изменения в современной экономике, особенно в отношении трансграничных услуг, позволяют поставщикам услуг-нерезидентам быть в значительной степени вовлеченными в экономику другого государства без физического присутствия. Указанные члены Комитета скорее считают, что в случае платы за технические услуги, которые не оказываются в государстве плательщика, не существует связи с этим государством, которая бы оправдывала налогообложение в этом государстве данного плательщика.

17. Как считают члены Комитета, с точки зрения политики, налогообложение платы за технические услуги оправдано только в том случае, если поставщик услуг имеет достаточную связь с государством плательщика, которая обычно выражается в наличии постоянного представительства или постоянной базы. Другими словами, чтобы обосновать налогообложение технических услуг в государстве, услуги должны оказываться в этом государстве с тем уровнем связи, который предусмотрен Статьями 5 (Постоянное представительство), 7 (Прибыль от предпринимательской деятельности) и 14 (Независимые персональные услуги).

18. В качестве другого аргумента в пользу включения Статьи 12А выдвигается то, что платежи за услуги подлежат вычету и, следовательно, размывают налоговую базу государства плательщика. Однако, по мнению членов, выступающих против Статьи 12А, простое вычитание коммерчески обоснованного платежа не может быть приравнено к размыванию базы и, следовательно, не является достаточным основанием для обложения налогом этого платежа в том же государстве.

19. Те члены Комитета, которые не согласились с включением Статьи 12А в двусторонние налоговые соглашения, были также обеспокоены тем, что термин "технические услуги", используемый в данной статье, не имеет точного определения. Поэтому эти члены Комитета были обеспокоены тем, что применение данной статьи приведет к росту неопределенности, непоследовательному режиму и длительным спорам между налогоплательщиками и налоговыми органами.

20. По мнению тех членов Комитета, которые не согласились с включением Статьи 12А, еще одна проблема, связанная с налогообложением платы за технические услуги на валовой основе, заключается в том, что это может привести к двойному налогообложению. Взимание налога на валовой основе лишает налогоплательщика возможности учесть расходы, понесенные в связи с оказанием услуг, которые были бы вычтены, если бы налог взимался на чистой основе. Таким образом, существует вероятность того, что средства правовой защиты государства пребывания для устранения двойного налогообложения могут оказаться недостаточными для полного устранения последствий налогообложения на валовой основе, введенного другим государством.

21. С учетом более широкой экономической политики те члены, которые выступали против включения Статьи 12А, были обеспокоены тем, что в результате применения этой Статьи потребители технических услуг в государстве источника могут столкнуться с более высокими ценами на эти услуги, поскольку иностранные поставщики услуг могут переложить дополнительные налоговые расходы на долю потребителя с помощью таких средств, как так называемые перерасчеты валового сбора в рамках контракта. Как правило, в положении о валовом сборе указывается чистая сумма, которую получит поставщик, тем самым фактически перекладывая бремя любого удержанного налога на потребителя услуг. Использование оговорок о валовом сборе может привести к тому, что налог будет переложен на потребителя и сделает приобретение услуг более дорогим. Это может поставить иностранного поставщика услуг в невыгодное конкурентное положение, фактически закрывая доступ на рынок, где взимается такой налог у источника, и ограничивая законный выбор поставщика для потребителя.

22. Кроме того, члены Комитета выразили обеспокоенность тем, что включение Статьи 12А приведет к нарушениям в области торговли, поскольку налогообложение товаров и услуг будет осуществляться на разной основе. Это объясняется тем, что прибыль экспортера товаров облагается налогом только в государстве его резидентства, в то время как в соответствии со статьей 12А к техническим услугам будет применяться то, что по сути является импортным тарифом.

23. В целом, члены Комитета не согласились с анализом, приведенным в пунктах 2-15 выше, и расценили любое расширение юрисдикции по налогообложению платы за технические услуги как неоправданное смещение баланса налогообложения с места предоставления услуг на место их потребления. Страны, разделяющие эти опасения, возможно, пожелают не включать статью 12А в свои двусторонние налоговые соглашения.

24. В качестве альтернативы страны, желающие получить дополнительные права на налогообложение платы за технические услуги, но обеспокоенные широкой сферой применения Статьи 12А, могут рассмотреть возможность согласия на внесение

поправок в Статью 12 (Роялти), разрешающих налогообложение определенных "платежей за включенные услуги", - подобный подход встречается в ряде двусторонних налоговых соглашений между развивающимися и развитыми странами. Политическое обоснование такого более узкого подхода заключается в том, что для оправдания налогообложения государством, из которого производится платеж, даже в тех случаях, когда услуги не оказываются в этом государстве, плата за услуги должна быть непосредственно связана с использованием имуществом, за которое выплачивается роялти, как это определено в Статье 12. Формулировка данного альтернативного подхода изложена в пунктах 25 и 26 Комментария к Статье 12.

25. Тем не менее, большинство членов Комитета экспертов высказали мнение, о том, что альтернатива, упомянутая в пункте 24, не является приемлемой альтернативой Статье 12А для развивающихся стран, поскольку, в действительности, по мнению членов Комитета, не существует принципиального обоснования для ограничения налогообложения платы за технические услуги услугами, непосредственно связанными с имуществом, приносящими роялти. Кроме того, по мнению членов Комитета, альтернатива, поддерживаемая меньшинством членов Комитета, содержит много расплывчатых терминов с неопределенным значением, что может привести к частым спорам о толковании этого положения.

26. Вместо этого страны, обеспокоенные сферой применения Статьи 12А и неопределенностью, связанной с определением "платы за технические услуги" в пункте 3 Статьи 12А, могут рассмотреть альтернативный вариант Статьи 12А, согласно которому Статья 12А будет потенциально применяться ко всем вознаграждениям за услуги (технические и другие услуги), предоставляемые в Договариваемом государстве, а также к вознаграждениям за услуги, предоставляемые за пределами этого государства тесно связанными лицами, за исключением платежей, напрямую исключенных согласно пунктам 3(а), (b) и (с). Согласно этой альтернативной норме, пункты 1, 2, 4 и 7 Статьи 12А останутся без изменений, за исключением того, что термин "вознаграждение за технические услуги" в этих пунктах будет заменен на термин "вознаграждение за услуги". Однако пункты 3, 5 и 6 будут заменены следующими пунктами:

3. Термин "вознаграждение за услуги", используемый в настоящей Статье, означает любой платеж в счет оплаты любой услуги, если только платеж не производится:

- (a) сотруднику лица, осуществляющего платеж;
- (b) для преподавания в образовательном учреждении или для преподавания образовательным учреждением; или
- (c) физическим лицом за услуги для персонального пользования физического лица.

5. В рамках данной Статьи считается, что вознаграждение за услуги производится в Договариваемом государстве, если:

- (a) услуги оказываются в этом государстве; или

(b) плательщик является резидентом этого государства, и вознаграждение производится предприятию или лицу, тесно связанному с ним, за исключением случаев, когда плательщик занимается предпринимательской деятельностью в другом Договариваемом государстве или третьем государстве через постоянное представительство, расположенное в этом государстве, или оказывает независимые персональные услуги через постоянную базу, расположенную в другом Договариваемом государстве или третьем государстве, и такая вознаграждение производится через это постоянное представительство или постоянную базу; или

(c) плательщик имеет в этом государстве постоянное представительство или постоянную базу, в связи с которыми возникло основание для оплаты сборов за услуги, и такие сборы покрываются за счет постоянного представительства или постоянной базы и выплачиваются тесно связанному предприятию или лицу.

6. В рамках настоящей Статьи лицо тесно связано с предприятием, если, исходя из всех соответствующих фактов и обстоятельств, одно из них контролирует другое или оба находятся под контролем одних и тех же лиц или предприятий. Во всех случаях лицо считается тесно связанным с предприятием, если оно прямо или косвенно владеет более чем 50 процентами бенефициарной доли участия в другом предприятии (или, в случае компании, более 50 процентов совокупного количества голосов и стоимости акций компании или бенефициарной доли участия в компании) или если другое лицо прямо или косвенно владеет более 50 процентами бенефициарной доли участия (или, в случае компании, более 50 процентов совокупного количества голосов и стоимости акций компании или бенефициарной доли участия в компании) в этом лице и предприятии. В целях настоящей Статьи физическое лицо является тесно связанным лицом по отношению к другому физическому лицу, если это физическое лицо связано с этим другим физическим лицом кровным родством, браком или усыновлением.

27. Согласно этой альтернативе, государство будет иметь право облагать налогом в соответствии с пунктом 2 Статьи 12А по максимально согласованной ставке плату за услуги, выплачиваемую резидентом данного государства или нерезидентом с постоянным представительством или постоянной базой в данном государстве резиденту другого Договариваемого государства, если вознаграждение за услуги взимается в первом государстве. Вознаграждение за услуги будет считаться произведенным в государстве в соответствии с пунктом 5, если:

1. услуги предоставляются в этом государстве или
2. услуги предоставляются за пределами этого государства лицом, тесно связанным с плательщиком.

Таким образом, альтернативное положение устранил любые споры о том, подпадают ли соответствующие услуги под определение "платы за технические услуги" в пункте 3 Статьи 12А, поскольку оно применяется ко всем платам за услуги, за исключением платежей, исключенных пунктами 3(a)-(c). Согласно альтернативному

положению, Договаривающееся государство не имеет права облагать налогом плату за услуги, выплачиваемую поставщикам услуг - резидентам другого Договаривающегося государства, не состоящим в тесной связи с плательщиком, за услуги, оказанные за пределами первого государства. В отличие от этого, согласно Статье 12А, платы за технические услуги, выплачиваемые поставщикам услуг, не состоящим в тесной связи с плательщиком, являющимся резидентами другого Договаривающегося государства, за услуги, оказанные за пределами первого государства, будут облагаться налогом в первом государстве. Однако согласно альтернативному положению Договаривающееся государство будет иметь право облагать налогом плату за услуги, оказанные за пределами этого государства, если эти услуги оказываются лицами, тесно связанными с плательщиком. Во многих случаях такие услуги, оказываемые лицами, тесно связанными с плательщиком, представляют собой наиболее серьезный риск размывания налоговой базы страны.

28. Согласно альтернативному положению, в пункте 6 содержатся правила для определения того, является ли лицо тесно связанным с предприятием, а физическое лицо - тесно связанным с другим физическим лицом. Понятие тесно связанного лица следует отличать от понятия "ассоциированное предприятие", которое используется для целей Статьи 9; хотя эти два понятия в некоторой степени пересекаются, они не считаются эквивалентными.

29. На основании всех соответствующих фактов и обстоятельств можно сделать вывод о том, что лицо тесно связано с предприятием, если одно из них контролирует другое или оба находятся под контролем одних и тех же лиц или предприятий. Под это общее правило подпадают, например, ситуации, когда лицо или предприятие контролирует предприятие в силу специальной договоренности, позволяющей этому лицу осуществлять права, аналогичные тем, которые оно имело бы, если бы прямо или косвенно владело более чем 50 процентами бенефициарных долей в предприятии. Как и в большинстве случаев, когда используется форма множественного числа, ссылка на "тех же лиц или предприятия" в конце первого предложения пункта 6 охватывает случаи, когда имеется только одно такое лицо или предприятие.

30. Второе предложение пункта 6 предусматривает, что понятие "лицо, тесно связанное с предприятием" при определенных обстоятельствах, удовлетворяется автоматически. Лицо считается тесно связанным с предприятием, если одно из них прямо или косвенно владеет более чем 50 процентами бенефициарных долей в другом или если третье лицо прямо или косвенно владеет более чем 50 процентами бенефициарных долей как в этом лице, так и в предприятии. В случае компании — это условие выполняется, если лицо прямо или косвенно владеет более чем 50 процентами совокупного количества голосов и стоимости акций компании или бенефициарных долей участия в компании.

31. В последнем предложении пункта 6 говорится, что лица являются тесно связанными, если они состоят в кровном родстве, браке или усыновлении. Это правило необходимо для ситуаций, когда физическое лицо оплачивает услуги (кроме услуг для личного пользования физического лица), предоставляемые другим физическим лицом, которое не занимается предпринимательской деятельностью. Для этой цели термины "кровное родство", "брак" и "усыновление" приобретают свое значение в соответствии с внутренним законодательством страны, применяющей договор в соответствии с пунктом 2 Статьи 3.

32. Статья 12А позволяет Договаривающемуся государству облагать налогом на валовую основу плату за технические услуги. Многие развивающиеся страны имеют ограниченный административный потенциал и нуждаются в простом, надежном и эффективном методе принудительного взимания налога с доходов от услуг, получаемых нерезидентами. Налог у источника, взимаемый с валовой суммы платежей, производимых резидентами страны или нерезидентами, имеющими постоянное представительство или постоянную базу в стране, хорошо зарекомендовал себя как эффективный метод взимания налога, налагаемого на нерезидентов. Такой метод налогообложения может также упростить соблюдение требований для предприятий, оказывающих услуги в другом государстве, поскольку им не придется рассчитывать свою чистую прибыль или подавать налоговые декларации.

33. Статья 12А не требует каких-либо пороговых условий, таких как постоянное представительство, постоянная база или минимальный период присутствия в Договаривающемся государстве, в качестве условия для налогообложения платы за технические услуги. В этом отношении статья 12А существенно отличается от статьи 7 и статьи 14. Однако в случае технических услуг современные методы оказания услуг позволяют нерезидентам выполнять значительные услуги для клиентов в другой стране, практически не присутствуя в этой стране. Такая возможность получать доход из страны при незначительном присутствии в ней или полном его отсутствии, а также опасения по поводу размывания базы и перераспределения прибыли при оказании технических услуг, по мнению большинства членов Комитета, оправдывают отсутствие какого-либо порогового требования в качестве условия для того, чтобы страна могла облагать налогом плату за технические услуги.

34. Если вознаграждение за технические услуги рассматривается и в Статье 12А, и в Статье 7, пункт 6 Статьи 7 предусматривает, что положения Статьи 12А имеют преимущественную силу. Однако этот приоритет Статьи 12А не применяется, если собственник-бенефициар платы за технические услуги осуществляет предпринимательскую деятельность через постоянное представительство в Договаривающемся государстве, в котором возникает вознаграждение за технические услуги, и эти услуги фактически связаны с постоянным представительством или предпринимательской деятельностью, упомянутой в подпункте (с) пункта 1 Статьи 7. В

этой ситуации пункт 4 Статьи 12А предусматривает, что положения Статьи 7 применяются вместо Статьи 12А.

35. Аналогичным образом, если вознаграждение за технические услуги рассматривается и в Статье 12А, и в Статье 14, пункт 2 Статьи 12А прямо указывает, что Статья 12А применяется, несмотря на применение Статьи 14. Однако приоритет Статьи 12А перед Статьей 14 не применяется, если собственник-бенефициар платы за технические услуги оказывает независимые персональные услуги в Договариваемом государстве, в котором происходит вознаграждение за технические услуги, через постоянную базу, расположенную в этом государстве, и технические услуги эффективно связаны с постоянной базой. В этой ситуации пункт 4 Статьи 12А предусматривает, что положения Статьи 14 применяются вместо Статьи 12А.

36. Статья 12А не пересекается со статьями 15, 18 и 19, касающимися доходов от трудовой деятельности, пенсий и государственных услуг соответственно, поскольку определение "платы за технические услуги" в пункте 3 Статьи 12А прямо исключает выплаты работникам, включая пенсионные выплаты. Так, например, выплаты, полученные работником от работодателя-резидента страны за услуги по трудоустройству, осуществляемые за пределами этой страны, не будут облагаться налогом в этой стране в соответствии с пунктом 2 статьи 12А, даже если эти выплаты являются платой за технические услуги.

37. Поскольку пункт 2 Статьи 12А подчиняется положениям Статей 8 (Международное судоходство и воздушный транспорт), 16 (Вознаграждение труда директоров и высших должностных лиц) и 17 (Артисты и спортсмены), Статья 12А не применяется к платам за технические услуги, к которым применяются положения этих Статей. В целом, права государства на налогообложение в соответствии со Статьями 8, 17 или 18 являются неограниченными, в то время как права на налогообложение в соответствии с пунктом 2 Статьи 12А ограничены максимальным процентом от валовых сборов за технические услуги, оговоренным в этом положении. Взаимосвязь между пунктом 2 Статьи 12А и Статьями 8, 17 и 18 рассматривается далее в Комментариях к пункту 2.

В. Комментарии к пунктам Статьи 12А

Пункт 1

38. Данный пункт устанавливает, что вознаграждение за технические услуги, осуществляемые в одном Договариваемом государстве и выплачиваемая резиденту другого Договариваемого государства, может облагаться налогом в другом Договариваемом государстве. Тем не менее, он не предусматривает, что такие платы облагаются налогом исключительно в государстве резидентства.

39. В большинстве случаев лицо, оказывающее технические услуги, получает плату за эти услуги. Если лицо, получающее плату за технические услуги, не является лицом, оказывающим эти услуги, вопрос относительно того, кто является надлежащим

налогоплательщиком в отношении такой платы, решается в соответствии с внутренним законодательством. Если вознаграждение за технические услуги выплачивается лицу, не являющемуся лицом, предоставляющим услуги, Статья 12А применяется к плате, если получатель является резидентом другого Договаривающегося государства.

40. Определение понятия "вознаграждение за технические услуги" дано в пункте 3 и означает любую "плату" за управленческие, технические или консультационные услуги. Понятие "оплата" имеет широкое значение, соответствующее значению связанного с ним термина "оплаченный" в Статьях 10 и 11. Как указано в пункте 3 комментария к Статье 10 (цитируется пункт 7 комментария к Статье 10 Типовой конвенции ОЭСР) и пункте 6 комментария к Статье 11 (цитируется пункт 5 комментария к Статье 11 Типовой конвенции ОЭСР), понятие оплаты означает выполнение обязательства предоставить средства в распоряжение поставщика услуг в порядке, предусмотренном договором или установленным порядком.

41. Статья 12А касается только платы за технические услуги, возникающие в одном Договаривающемся государстве и выплачиваемые резиденту другого Договаривающегося государства. Таким образом, она не применяется к плате за технические услуги, возникающей в третьем государстве. В пункте 5 и пункте 6 указано, когда вознаграждение за технические услуги считается возникшим в Договаривающемся государстве и не считается возникшим в Договаривающемся государстве, соответственно. Однако в отличие от Статей 10 и 11, которые не применяются к дивидендам, выплачиваемым компанией-резидентом третьего государства, или процентам, возникающим в третьем государстве, Статья 12А применяется к плате за технические услуги, выплачиваемой резидентом Договаривающегося государства или третьего государства, которую покрывает постоянное представительство или постоянная база, которую резидент имеет в другом Договаривающемся государстве.

Пункт 2

42. В этом пункте изложен принцип, согласно которому Договаривающееся государство, в котором возникают платы за технические услуги, может облагать эти платы налогом в соответствии с положениями своего внутреннего законодательства. Однако, если собственник-бенефициар данных выплат является резидентом другого Договаривающегося государства, сумма налога, взимаемого государством, в котором возникают платы за технические услуги, не может превышать максимальный процент, устанавливаемый в ходе двусторонних переговоров, от валовой суммы выплат.

43. Если рассматривать его в совокупности со Статьей 23 (Методы устранения двойного налогообложения), то пункт 2 устанавливает преимущественное право страны, в которой возникают платы за технические услуги, облагать эти платы налогом в соответствии со своим внутренним законодательством (с учетом ограничения максимальной ставки налога, если собственник-бенефициар платы является резидентом

другого Договаривающегося государства). Соответственно, государство, резидентом которого является получатель вознаграждения, обязано предотвратить двойное налогообложение таких вознаграждений. В соответствии со Статьей 23 А или 23 В страна пребывания обязана предоставить освобождение от двойного налогообложения путем освобождения от налога платы за технические услуги или предоставления зачета против налога, подлежащего уплате стране пребывания в отношении вознаграждения за технические услуги, в отношении любого налога, наложенной на это платы другим Договаривающимся государством в соответствии со Статьей 12А. В этом отношении, если государство применяет метод зачета налога в соответствии со Статьей 23 А, оно имеет право применять метод зачета в соответствии с пунктом (2) Статьи 23А в отношении статей дохода, облагаемых налогом в соответствии со Статьями 10, 11, 12 или 12А.

44. Решение не рекомендовать максимальную ставку налога за плату за технические услуги соответствует Статьям 10, 11 и 12 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, касающимся дивидендов, процентов и роялти, соответственно. Это решение может быть обосновано текущей международной практикой. Ставки удержания налога на технические услуги, принятые в двусторонних налоговых соглашениях между развитыми и развивающимися странами, сильно различаются. Таким образом, максимальная ставка налога на оплату технических услуг должна устанавливаться в ходе двусторонних переговоров Договаривающихся государств.

45. Точный уровень удерживаемого налога на оплату технических услуг должен учитывать несколько факторов, включая следующие:

— возможность того, что высокая ставка удерживаемого налога, установленная государством, может привести к тому, что поставщики услуг-нерезиденты возложат расходы по уплате налога на клиентов внутри государства, что будет означать, что государство увеличит свои доходы за счет своих собственных резидентов, а не поставщиков услуг-нерезидентов.

— возможность того, что налоговая ставка, превышающая лимит иностранных налоговых льгот в стране проживания, может сдерживать инвестиции.

— возможность того, что некоторые поставщики услуг-нерезиденты могут понести высокие затраты на предоставление технических услуг, так что высокая ставка удерживаемого налога на валовые сборы может привести к чрезмерно эффективной ставке налога на чистый доход, полученный от услуг.

— потенциальная выгода от применения одинаковой ставки удерживаемого налога как к роялти в соответствии со статьей 12, так и к вознаграждению за технические услуги в соответствии со статьей 12А. См. Пример 6, пункты 97 и 98.

— тот факт, что снижение ставки удерживаемого налога приводит к доходным и валютным последствиям для страны, взимающей налог, и

— относительные потоки платежей за технические услуги (например, из развивающихся стран в развитые).

46. Пункт 2 применяется независимо от положений Статьи 14. Согласно Статье 14, доход от оказания профессиональных или других независимых персональных услуг лицом, являющимся резидентом одного Договаривающегося государства, подлежит налогообложению другим Договаривающимся государством только в том случае, если услуги предоставляются через постоянную базу в другом Договаривающемся государстве, которая регулярно доступна этому лицу, или если лицо, являющееся резидентом другого Договаривающегося государства, находится в этом государстве в течение 183 дней или более в течение любого двенадцатимесячного периода, начинающегося или заканчивающегося в соответствующем финансовом периоде.

47. Согласно пункту 4, если резидент одного Договаривающегося государства предоставляет независимые персональные услуги (которые являются техническими услугами) в другом Договаривающемся государстве через постоянную базу, которая регулярно доступна резиденту, и получает плату за технические услуги согласно пункту 3 Статьи 12А, Статья 14 будет применяться к этим платежам в приоритетном порядке в соответствии со Статьей 12А. Однако, если резидент одного Договаривающегося государства предоставляет независимые персональные услуги (являющиеся техническими услугами), которые предоставляются в другом Договаривающемся государстве, при этом услуги не предоставляются через постоянную базу в другом государстве, платы за эти услуги подлежат налогообложению другим государством в соответствии с пунктом (2) Статьи 12А).

48. Пункт 2 применяется в приоритетном порядке к Статье 7 в соответствии с пунктом 6 Статьи 7. Таким образом, условия налогообложения прибыли предприятия в соответствии со Статьей 7 не применяются к вознаграждениям за технические услуги, предусмотренные пунктом 2. Платы за технические услуги облагаются налогом Договаривающимся государством в соответствии с пунктом 2, если платы взимаются в этом государстве, независимо от того, имеет ли предприятие, предоставляющее услуги, постоянное представительство в этом государстве, предоставляет ли услуги, аналогичные тем, которые предоставляются через постоянное представительство, или предоставляет технические услуги в этом государстве. Однако, в силу пункта 4, если предприятие одного Договаривающегося государства предоставляет технические услуги через постоянное представительство в другом Договаривающемся государстве и получает плату за эти технические услуги по смыслу пункта 3, Статья 7 будет применяться к этим платежам в приоритетном порядке по сравнению с пунктом 2 Статьи 12А.

49. Применение пункта 2 напрямую зависит от положений Статьи 8. Некоторые платежи за международные морские перевозки, воздушные перевозки или перевозки по внутренним водным путям в соответствии со Статьей 8 могут подпадать под

определение "платы за технические услуги", содержащееся в пункте 3. Это может иметь место в отношении вспомогательных видов деятельности, которые тесно связаны с непосредственной эксплуатацией морских и воздушных судов, как обсуждается в пункте 11 Комментария к Статье 8. Чтобы устранить любую неопределенность в этом отношении, пунктом 2 предусмотрено, что в любой ситуации, когда Статья 12А и Статья 8 применяются к одним и тем же услугам, преимущественную силу имеют положения Статьи 8. Таким образом, любые платы за технические услуги, возникающие в результате эксплуатации морских или воздушных судов в международных перевозках или эксплуатации судов на внутренних водных путях, в соответствии с положениями Статьи 8 подлежат налогообложению исключительно в соответствии с этой Статьей.

50. Аналогично, на пункт 2 распространяются положения Статьи 16, касающиеся оплаты директорам и должностным лицам высшего управленческого звена. Таким образом, в соответствии со Статьей 16, когда вознаграждение директоров или вознаграждение руководящих работников высшего звена облагаются налогом в Договариваемом государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая гонорары или вознаграждение, Статья 12А не может применяться к гонорарам или вознаграждению, поскольку пункт 2 прямо подпадает под действие положений Статьи 16. Налоговые права Договариваемого государства в соответствии со Статьей 16 являются неограниченными, в то время как налоговые права в соответствии со Статьей 12А ограничены максимальной ставкой налога, согласованной в пункте 2. Однако, если платежи выходят за рамки Статьи 16 (поскольку, например, платы производятся в отношении услуг, предоставляемых физическим лицом в качестве, отличном от должности директора или высокопоставленного должностного лица компании, такого как независимый подрядчик), другое Государство имеет право облагать налогом платы в соответствии с пунктом 2.

51. Аналогично, пункт 2 прямо подпадает под действие положений Статьи 17, касающихся развлекательных или спортивных мероприятий. Несмотря на то, что подпадание таких мероприятий под определение "платы за технические услуги", приведенном в пункте 3, маловероятно, важно обеспечить ясность в этом отношении. Таким образом, если происходит дублирование положений пункта 2 и Статьи 17, Статья 17 имеет преимущественную силу над Статьей 12А. Однако, если артист или спортсмен, проживающий в одном Договариваемом государстве, получает оплату технических услуг от лица, проживающего в другом Договариваемом государстве, и эти платы выходят за рамки Статьи 17 (к примеру, хотя оплата и производится в отношении персональной деятельности в качестве артиста или спортсмена,

деятельность все же осуществлялась за пределами страны, резидентом которой является плательщик), первое Договаривающееся государство имеет право облагать налогом платы в соответствии с пунктом 2.

52. В пункт 2 включено требование к собственнику-бенефициару касательно разъяснения значения слов “выплачивается резиденту” в том виде, в каком они используются в пункте 1 соответствующей Статьи. В нем разъясняется, что Договаривающееся государство не обязано отказываться от права облагать налогом платы за технические услуги только потому, что эти платы были выплачены непосредственно резиденту другого государства, с которым первое государство заключило соглашение.

53. Поскольку термин “собственник-бенефициар” включен в пункт 2 для устранения потенциальных трудностей, возникающих при использовании слов “выплачено резиденту” в пункте 1, предполагается, что его следует толковать в этом контексте, а не в каком-либо техническом значении, которое он мог бы иметь в соответствии с внутренним законодательством конкретной страны. Таким образом, термин “собственник-бенефициар” не используется в узком техническом смысле (например, в том значении, которое он имеет в трастовом законодательстве многих стран общего права⁴⁰), напротив, его следует понимать в контексте применения, в частности, по отношению к понятию “выплачивается резиденту”, и в свете задач и целей Конвенции, включая избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов

⁴⁰ Например, если доверительные управляющие дискреционного траста не выплачивают комиссионные за технические услуги, полученные в течение определенного периода, эти доверительные управляющие, действующие в своем качестве (или траст, если он признается в качестве отдельного налогоплательщика), могут являться собственниками-бенефициарами таких комиссионных в целях Статьи 12А, даже если они не являются собственниками-бенефициарами в соответствии с соответствующим законом.

54. Льгота или освобождение в отношении статьи дохода предоставляется государством резиденту другого Договаривающегося государства для того, чтобы полностью или частично избежать двойного налогообложения, которое в противном случае возникло бы в результате одновременного налогообложения этого дохода государством проживания. В тех случаях, когда доход выплачивается резиденту Договаривающегося государства, действующему в качестве агента или номинального держателя, то для государства-источника было бы несовместимо с задачами и целью Конвенции предоставление налоговой льготы или освобождения от налога лишь по причине статуса непосредственного получателя дохода в качестве резидента другого

Договаривающегося государства. Прямой получатель дохода квалифицируется как резидент, но вследствие этого статуса не возникает потенциального двойного налогообложения, поскольку получатель не рассматривается как владелец дохода в целях налогообложения в государстве постоянного пребывания.

В равной степени было бы несовместимо с задачами и целью Конвенции, если бы государство предоставляло льготы или освобождение от уплаты налогов в тех случаях, когда резидент Договаривающегося государства выступает в качестве посредника для другого лица, которое фактически получает выгоду от соответствующего дохода с помощью способов отличных от агентства или номинального представителя. По этим причинам в отчете Комитета по бюджетно-налоговым вопросам ОЭСР, озаглавленном "Конвенции об избежании двойного налогообложения и использовании компаний-посредников"⁴¹ делается вывод о том, что посредническая компания, как правило, не может рассматриваться в качестве собственника-бенефициара. Хотя она и является формальным владельцем, на практике она обладает ограниченными полномочиями, которые делают ее в отношении соответствующего дохода доверенным лицом или распорядителем, действующим от имени заинтересованных сторон.

⁴¹ Воспроизведено на странице R(6) -1 Тома II полной версии Типовой налоговой конвенции.

55. В этих различных примерах (агент, номинальный владелец, компания-посредник, выступающая в качестве доверенного лица или распорядителя) непосредственный получатель платы за технические услуги не является "собственником-бенефициаром", поскольку право получателя на использование платы ограничено договорным или юридическим обязательством о передаче плат, полученных другим лицом. Такое обязательство обычно вытекает из соответствующих юридических документов, но также может быть установлено на основании фактов и обстоятельств, свидетельствующих о том, что, по сути, получатель однозначно не обладает правом на использование плат и пользование ими, не будучи связанным договорным или юридическим обязательством о передаче полученных плат другому лицу. Данный тип обязательств не будет включать договорные или юридические обязательства, которые не зависят от получения плат прямым получателем, такие как обязательство, которое не зависит от получения плат и которое прямой получатель имеет как должник или как сторона финансовых операций. В случаях, когда получатель платы за технические услуги действительно имеет право использовать эти платы и пользоваться ими, не ограничиваясь договорным или юридическим обязательством передавать полученные платы другому лицу, получатель является "фактическим владельцем" выплат.

56. Тот факт, что получатель платы за технические услуги считается фактическим владельцем этих выплат, не означает, что ограничение налогообложения, предусмотренное пунктом 2, должно быть предоставлено автоматически. Такое ограничение налогообложения не должно применяться в случаях злоупотребления данным положением. Как поясняется в разделе "Ненадлежащее использование Конвенции" в комментарии к Статье 1, существует множество способов решения проблем, связанных со структурами компаний-посредников и, в более широком смысле, с ситуациями, связанными с покупкой договоров. Это включает конкретные положения о борьбе со злоупотреблениями во внутреннем законодательстве и международных договорах, общие нормы о борьбе со злоупотреблениями во внутреннем законодательстве и налоговых соглашениях, судебные доктрины, такие как подходы, основанные на преобладании содержания над формой или экономического содержания, а также толкование положений налоговых соглашений. В то время как понятие "собственник-бенефициар" касается некоторых форм уклонения от уплаты налогов (т.е. те, которые связаны с вмешательством получателя, который обязан передать плату за технические услуги кому-либо другому), не затрагиваются другие случаи заключения договоров и, следовательно, не должны рассматриваться как каким-либо образом ограничивающие применение других подходов к рассмотрению таких случаев.

57. Из приведенных выше пояснений относительно значения термина "собственник-бенефициар" становится ясно, что значение, придаваемое этому термину в контексте данной Статьи, следует отличать от другого значения, которое было придано этому термину в контексте других документов⁴², касающихся определения лиц (как правило, физических лиц), которые осуществляют окончательный контроль над предприятиями или активами. Это иное значение термина "собственник-бенефициар" не может быть применено в контексте Конвенции. Действительно, это значение, которое относится к физическим лицам (т.е. физлицам), не согласуется с четкой формулировкой подпункта 2(а) Статьи 10, который относится к ситуации, когда компания является фактическим владельцем дивидендов. В контексте Статей 10, 11, 12 и 12А термин "собственник-бенефициар" предназначен для устранения трудностей, возникающих в связи с использованием слов "выплачивается" в отношении дивидендов, процентов, роялти и платы за технические услуги, а не трудностей, связанных с владением базовым активом, имуществом или правом, в отношении которых выплачиваются эти суммы. По этой причине было бы неуместно в контексте этих статей рассматривать значение, разработанное для обозначения физических лиц, которые осуществляют "окончательный эффективный контроль над юридическим лицом или организацией".⁴³

⁴² 38 См., например, "Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег" (далее ФАТФ), "Международные стандарты по борьбе с отмыванием денег и финансированием терроризма и их распространением" - Рекомендации ФАТФ (ОЭСР—ФАТФ, Париж, 2012 г.), в которых подробно излагается международный стандарт по борьбе с отмыванием денег и содержится следующее определение собственника-бенефициара (на стр. 109): "физическое лицо (лица), которое в конечном счете распоряжается клиентом или контролирует его, и/или лицо, от имени которого осуществляется перевод средств. Сюда также входят те лица, которые осуществляют окончательный эффективный контроль над юридическим лицом или организацией". Аналогичным образом, в отчете Руководящей группы ОЭСР по корпоративному управлению за 2001 год "За корпоративной завесой: использование корпоративных структур в незаконных целях" (ОЭСР, Париж, 2001) бенефициарное владение определяется следующим образом (на стр. 14): В этом отчете "бенефициарное владение" относится к конечному бенефициару. собственность или интерес физического лица. В некоторых ситуациях для выявления собственника-бенефициара может потребоваться проверка различных посреднических организаций и/или физических лиц до тех пор, пока не будет найден истинный владелец, который является физическим лицом. Что касается корпораций, то право собственности принадлежит акционерам или членам. В товариществах долями участия владеют общие партнеры и партнеры с ограниченной ответственностью. В трастах и фондах бенефициарное владение относится к бенефициарам, которые также могут включать держатель прав учредителя (доверительный управляющий) или учредитель.

⁴³ См. определение Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег, приведенное в предыдущем.

58. При соблюдении других условий, установленных настоящей Статьей, ограничение налогообложения в государстве остается применимым, когда посредник, такой как агент или номинальное лицо, находящееся в другом Договариваемом государстве или в третьем государстве, находится между бенефициаром и плательщиком, но собственник-бенефициар является резидентом другого Договариваемого государства. В 2001 и 2017 годах в текст Типовой конвенции Организации Объединенных Наций были внесены поправки (следом за поправками, внесенными в 1995 и 2014 годах в Типовую конвенцию ОЭСР), чтобы прояснить этот момент.

Пункт 3

59. В этом пункте ничего не говорится о режиме налогообложения в государстве, в котором взимается плата за технические услуги. Таким образом, это позволяет этому государству свободно применять свои собственные законы и, в частности, взимать

налог либо путем вычета у источника, либо путем индивидуального начисления. Как и в случае с другими положениями Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, процедурные вопросы в данной Статье не рассматриваются. Каждое государство может применять процедуру, предусмотренную внутренним законодательством.

60. В данном пункте уточняется значение выражения "вознаграждение за технические услуги" для целей Статьи 12А. Определение "вознаграждение за технические услуги", содержащееся в пункте 3, является полным. "Вознаграждение за технические услуги" ограничивается платежами, описанными в пункте 3; другие платежи за услуги не включены в это определение и не рассматриваются в Статье 12А. См. примеры в пунктах 87-103 ниже.

61. Статья 12А применяется только к плате за технические услуги, а не ко всем платежам за услуги. В пункте 3 "вознаграждение за технические услуги" определяется как плата за управленческие, технические или консультационные услуги. Учитывая стандартные значения терминов "управленческие", "технические" и "консультационные", фундаментальная концепция, лежащая в основе определения платы за технические услуги, заключается в том, что услуги должны включать применение поставщиком услуг специальных знаний, навыков или опыта от имени клиента или передачу знаний, навыков или опыта клиенту, за исключением передачи информации, подпадающей под определение "роялти" в пункте 3 Статьи 12. Услуги обычного характера, которые не предполагают применения таких специальных знаний, умений или опыта, не подпадают под действие Статьи 12А.

62. Стандартное значение термина "управление" подразумевает применение знаний, навыков или опыта для контроля или администрирования деятельности коммерческого предприятия или организации. Таким образом, если управление всем предприятием или его значительной частью передается по договору лицам, не являющимся директорами, должностными лицами или сотрудниками предприятия, то платежи, производимые предприятием за эти управленческие услуги, будут являться платой за технические услуги по значению пункта 3. Аналогично, платежи, произведенные консультанту за советы, связанные с управлением предприятием (или бизнесом предприятия), будут являться платой за технические услуги.

63. Стандартное значение термина "технический" подразумевает применение специальных знаний, умений или опыта в отношении определенного искусства, науки, профессии или рода занятий. Поэтому плата, полученная за услуги, предоставляемые представителями регулируемых профессий, таких как юриспруденция, бухгалтерский учет, архитектура, медицина, инженерное дело и стоматология, будет являться платой за технические услуги по определению пункта 3. Таким образом, если физическое лицо получает платежи за профессиональные услуги, упомянутые в пункте 2 Статьи 14, от резидента Договаривающегося государства, эти платежи будут являться платой за

технические услуги. Если платежи возникают в этом Договариваемом государстве, поскольку они производятся резидентом этого государства или покрываются постоянным представительством или постоянной базой в этом государстве, то такие платежи подлежат налогообложению в этом государстве в соответствии с пунктом 2 независимо от того, что услуги не оказываются в этом государстве через постоянную базу в этом государстве.

64. Технические услуги не ограничиваются профессиональными услугами упомянутыми в Статье 14, параграф 2. Услуги, выполняемые другими специалистами, например фармацевтами, и представителями других профессий, например учеными, преподавателями и т.д., также могут представлять собой технические услуги, если эти услуги связаны с предоставлением специальных знаний, навыков и опыта

65. Стандартное значение термина "консультирование" подразумевает предоставление советов или услуг специализированного характера. Специалисты обычно предоставляют консультации или услуги, которые вписываются в общее значение консалтинговых услуг, хотя, как отмечается в пунктах 63 и 64, они могут также представлять собой управленческие или технические услуги.

66. Понятия "управление", "технический" и "консалтинг" не имеют точного значения и могут пересекаться. Так, например, услуги технического характера могут быть также услугами консультационного характера, а управленческие услуги могут также рассматриваться как услуги консультационного характера.

67. Определение "платы за технические услуги" не предусматривает отсылки к внутреннему законодательству Договариваемого государства. Отсутствие какой-либо ссылки на внутреннее законодательство оправдано, поскольку:

(а) определение в целом охватывает большинство видов услуг, которые рассматриваются как технические услуги в соответствии с внутренним законодательством стран, облагающих такие услуги налогом;

(b) такая отсылка внесет большой элемент неопределенности;

(с) будущие изменения во внутреннем законодательстве страны в отношении налогообложения вознаграждения за технические услуги могут иным образом повлиять на Конвенцию; и

(е) в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций следует по возможности избегать ссылок на внутреннее законодательство.

Определение "платы за технические услуги" было бы противоречивым, если бы значение используемых в нем терминов, особенно терминов "управление", "технический" и "консалтинг", определялось в соответствии с внутренним законодательством страны, применяющей договор согласно пункту 2 Статьи 3.

68. В соответствии с прямым указанием в подпункте 3(а), вознаграждение за технические услуги в целях Статьи 12А не включает выплаты заработной платы, жалованья или другого вознаграждения работнику плательщика. Если такие выплаты

производятся работодателем - резидентом одного Договаривающегося государства работнику - резиденту другого Договаривающегося государства, они подпадают под действие Статьи 15 или Статьи 19 (Государственная служба) Конвенции. Кроме того, поскольку пенсии начисляются в связи с предыдущей трудовой деятельностью, они исключаются из Статьи 12А и регулируются Статьей 18 (Пенсии и выплаты социального обеспечения), даже если трудовая деятельность была связана с предоставлением технических услуг работодателю.

69. В соответствии с пунктом 3 определение платы за технические услуги не включает оплату за преподавание в учебном заведении или преподавание со стороны учебного заведения. Таким образом, если учебное заведение, учрежденное в одном Договаривающемся государстве, оплачивает преподавательские услуги, предоставляемые физическим лицом или предприятием - резидентом другого Договаривающегося государства, которые иначе считаются платой за технические услуги, то платежи, произведенные учебным заведением за эти преподавательские услуги, исключаются из определения "платы за технические услуги" в соответствии с подпунктом 3(b). Кроме того, если учебное заведение, созданное в одном Договаривающемся государстве, получает платежи от предприятия, являющегося резидентом другого Договаривающегося государства, за преподавательские услуги, предоставляемые этим учебным заведением некоторым работникам предприятия, то платежи, полученные учебным заведением за эти преподавательские услуги (в той мере, в какой они в противном случае считались бы платой за технические услуги), не будут платой за технические услуги, подпадающие под действие Статьи 16, в силу специального исключения в подпункте 3(b). Определение термина "образовательное учреждение" для целей подпункта 3(b) отсутствует. Следовательно, в соответствии с пунктом 2 Статьи 3 Конвенции, этот термин будет иметь значение по законодательству государства, применяющего Конвенцию. Значение термина в целом будет включать университеты, колледжи и другие послесредние учебные заведения. Страны, в которых термин "учебное заведение" имеет очень широкое или необычное значение, возможно, пожелают уточнить значение этого термина в своих договорах.

70. Некоторые страны могут быть озабочены тем, что исключение в подпункте 3(b) является чрезмерно широким и неопределенным и может стать предметом злоупотреблений. Эти страны могут пожелать полностью исключить исключение в подпункте 3(b) или ограничить его услугами преподавания, которые предоставляются в рамках программы присвоения степени, предлагаемой учебным заведением. Такие страны могут сделать это, добавив в подпункт 3(b) слова "как часть программы присвоения степени" или аналогичные слова. В этом случае плата, получаемая образовательным учреждением за преподавательские услуги управленческого,

технического или консультационного характера, которые не являются частью программы присвоения степени, будет являться платой за технические услуги по смыслу параграфа 3.

71. В соответствии с подпунктом 3(с) определение "плата за технические услуги" не включает платежи физических лиц за услуги для личного пользования. Такие платежи обычно не подлежат вычету этими лицами для целей налогообложения, и поэтому такие платежи не приводят к размыванию налоговой базы государства, в котором возникают платежи за технические услуги. Кроме того, наложение обязательств по удержанию налога на такие платежи физических лиц в соответствии с внутренним законодательством, будет сложно обеспечить соблюдение и может вызвать серьезные проблемы. Более того, наложение обязательств по удержанию налога на такие платежи физическими лицами в соответствии с внутренним законодательством было бы трудновыполнимым и могло бы вызвать серьезные проблемы с соблюдением законодательства для физических лиц, использующих технические услуги, предоставляемыми нерезидентами дистанционно.

Определение "платы за технические услуги" в пункте 3 не исключает доходы от международных морских перевозок, внутренних водных путей и международных воздушных перевозок, доходы от развлекательной и спортивной деятельности, а также пенсии и выплаты по социальному обеспечению. Однако такой доход (даже если он подпадает под определение "платы за технические услуги") не подлежит налогообложению страной согласно пункту 2, если он подлежит налогообложению согласно Статье 8 (Международное судоходство и воздушный транспорт), 17 (Артисты и спортсмены) или 18 (Пенсии и выплаты социального обеспечения) в зависимости от обстоятельств, поскольку пункт 2 прямо подчиняется положениям Статей 8, 17 и 18.

72. Определение "платы за технические услуги" в пункте 3 не исключает доходы от международных морских перевозок, внутренних водных путей и международных воздушных перевозок, доходы от развлекательной и спортивной деятельности, а также пенсии и выплаты по социальному обеспечению. Однако такой доход (даже если он подпадает под определение "платы за технические услуги") не подлежит налогообложению государством согласно пункту 2, если он подлежит налогообложению согласно Статье 8 (Международное судоходство и воздушный транспорт), 17 (Артисты и спортсмены) или 18 (Пенсии и выплаты социального обеспечения) в зависимости от конкретного случая, поскольку пункт 2 прямо подчиняется положениям Статей 8, 17 и 18.

73. Возмещение расходов отличается от пособия тем, что лицо должно отчитаться за фактически понесенные расходы, и только эти фактические расходы могут быть возмещены. Вопрос заключается в том, должны ли платежи, полученные в возмещение фактических расходов, понесенных в связи с оказанием технических услуг, включаться в определение "платы за технические услуги".

74. Во-первых, лицу могут быть возмещены расходы, понесенные в связи с оказанием технических услуг, но вознаграждение за эти услуги может не выплачиваться. Например, лицо, проживающее в одном Договариваемом государстве, может быть приглашено выступить на конференции или принять участие в совещании в другом Договариваемом государстве, и ему могут быть возмещены его или ее дорожные расходы, но не получено никакого вознаграждения. В таких обстоятельствах представляется сложным обосновать применение налога у источника к возмещению. Однако, если только возмещение не исключено из определения "платы за технические услуги", пункт 2 позволит государству, в котором возникает плата, облагать возмещение налогом у источника по ставке, указанной в договоре.

75. Во-вторых, поставщику услуг-нерезиденту может быть выплачено вознаграждение и отдельно возмещены все расходы, понесенные при оказании услуг. В этих обстоятельствах, если возмещение расходов исключить из определения платы за технические услуги, налог, взимаемый государством, в котором возникает плата, будет ограничен суммой платы. При таких обстоятельствах вознаграждение представляет собой всю чистую прибыль нерезидента от оказания технических услуг. Однако максимальный предел налога, взимаемого в соответствии с пунктом 2, основан на валовой сумме платежей, и ставка налога у источника, указанная в Статье 12А, возможно, была установлена исходя из предположения, что вознаграждение представляет собой валовой доход нерезидента. В результате, если возмещение расходов исключить из определения платы за технические услуги, ставка налога в государстве источника, согласованная Договариваемыми государствами, может оказаться слишком низкой. Кроме того, исключение возмещения из определения платы за технические услуги может привести к злоупотреблениям. Например, чтобы уменьшить удерживаемый страной-источником налог, поставщики услуг-нерезиденты могут получать платежи, обозначенные как возмещение, которые на самом деле являются платой, или могут получать возмещение расходов, которые обычно не возмещаются. Предотвращение такого рода злоупотреблений создаст значительное административное бремя для налоговых органов.

76. В-третьих, поставщику услуг-нерезиденту могут не возместить расходы, понесенные при оказании услуг. В этом случае сумма платежа, полученного поставщиком услуг-нерезидентом, будет больше, чем сумма чистой прибыли поставщика услуг. Максимальная ставка налога у источника в пункте 2 могла быть согласована в предположении, что часть расходов нерезидента будет возмещена. Исходя из этого предположения, максимальная ставка налога у источника может быть установлена на более высоком уровне, чем это было бы в противном случае, чтобы приблизить налог к чистой прибыли. Таким образом, если возмещение расходов

исключается из определения "платы за технические услуги", то ставка, установленная договором, может оказаться слишком высокой для нерезидента, оказывающего услуги, который не получает возмещения расходов.

77. Вопросы, рассмотренные в пунктах 77 и 78, проиллюстрированы в примере, приведенном в пункте 80, который показывает, что влияние налога у источника на основе валовой суммы дохода за технические услуги частично зависит от того, облагаются ли выплаты в возмещение расходов налогом у источника и в какой степени поставщики услуг возмещают свои расходы.

78. Пример: X, являющийся резидентом страны А, - консультант по вопросам управления, предоставляющий компаниям консультации по передовой практике корпоративного управления. X заключает договор на оказание услуг В Со, публичной компании, являющейся резидентом страны В, в течение 60 дней за плату в размере 5 000 в день плюс возмещение разумных расходов, понесенных в связи с оказанием услуг. X получает от В Со плату в размере 300 000 единиц и 250 000 единиц в качестве возмещения расходов. Таким образом, в данной ситуации чистая прибыль X от услуг, оказанных В Со, составляет 300 000 единиц. Предположим, что страны А и Б заключили налоговое соглашение с положением, идентичным Статье 12А Типовой конвенции ООН, которое позволяет удерживать налог у источника на плату за технические услуги по максимальной ставке 5 процентов. Учитывая эти данные, если предположить, что платеж в возмещение расходов X не считается платой за технические услуги, то страна Б будет иметь право обложить налогом в размере 15 000 единиц вознаграждения, полученного X, что представляет собой относительно низкую ставку налога в размере 5 процентов на чистую прибыль X. В противном случае, если предположить, что платеж в возмещение расходов X подлежит обложению налогом у источника согласно Статье 12А, страна Б будет вправе начислить налог в размере 27 500 единиц, что представляет собой налоговую ставку в размере более 9 процентов от чистой прибыли X. Если бы X не получал никакого возмещения за его расходы, налог страны Б составит 15 000 единиц, что соответствует налоговой ставке 30 процентов на чистую прибыль X, независимо от того, облагаются ли налогом у источника платежи в возмещение расходов в соответствии со Статьей 12А как вознаграждение за технические услуги.

79. Крайне сложно предсказать, сколько в среднем возмещают свои расходы поставщики услуг-нерезиденты. В результате любое единое правило в отношении возмещения расходов в некоторых ситуациях будет работать неправильно. С одной стороны, если возмещение расходов исключить из определения "платы за технические услуги", согласованная в договоре ставка может оказаться слишком низкой, если возмещается большая часть или все расходы нерезидента, и слишком высокой, если не возмещается ни одна часть расходов. Кроме того, налогоплательщики могут попытаться выдать часть платы за услуги за возмещение расходов, и налоговым

органам будет сложно выявить такие злоупотребления. С другой стороны, если возмещение расходов не исключено, ставка, согласованная в договоре, может быть слишком высокой в тех случаях, когда расходы нерезидента возмещаются, и слишком низкой в тех случаях, когда они не возмещаются.

80. В результате сложностей, описанных в предыдущих пунктах, было принято решение исключить любое упоминание о возмещении расходов в определении "платы за технические услуги" в пункте 3 Статьи 12А. Однако странам рекомендовано решить эту проблему в своем внутреннем законодательстве и учитывать ее при установлении максимальной ставки налога в соответствии с пунктом 2 Статьи 12А.

81. Хотя в пункте 3 дается определение фразы "вознаграждение за технические услуги", в нем не содержится определения термина "услуги". Аналогичным образом, другие статьи Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, посвященные различным видам услуг, не содержат никакого определения термина "услуги". Ни Статья 14, в которой рассматриваются профессиональные и другие независимые персональные услуги, ни Статья 19, в которой рассматриваются услуги, оказываемые правительству Договаривающегося государства, не содержат определения термина "услуги". Аналогичным образом, Генеральное соглашение по торговле услугами не содержит никакого определения термина "услуги".

82. Хотя термин "услуги" в выражении "вознаграждение за технические услуги" не имеет определения в контексте Статьи 12А, термин "услуги" следует понимать, как имеющий широкое значение в соответствии со стандартным употреблением и обычно включающий деятельность, осуществляемую одним лицом в интересах другого лица за определенную плату. Такая деятельность может осуществляться самыми разнообразными способами, и способ предоставления таких услуг не меняет их характера в целях Статьи 12А в той степени, в которой такие услуги подпадают под определение "платы за технические услуги" в пункте 3.

83. Зачастую необходимо установить различие между платой за услуги, включая плату за технические услуги, и роялти, чтобы определить, применима ли Статья 12 или другая статья Конвенции (Статья 12А в случае "платы за технические услуги"). Отличие между платой за услуги и роялти в целом понятно. Согласно пункту 3 Статьи 12, роялти - это платежи за использование или право на использование определенных видов собственности или информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта (так называемое "ноу-хау"). В отличие от этого, оказание услуг не предполагает передачи права пользования или права на пользование имуществом. Однако на практике часто бывает трудно провести различие между роялти и платой за услуги, в том числе технические, особенно в отношении так называемых смешанных договоров. Указания в отношении различия между платой за услуги и роялти

содержатся в пункте 12 комментария к Статье 12 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, который воспроизводит пункты 11.2-11.6 комментария к Статье 12 Типовой конвенции ОЭСР. См. также пункты 100-103 ниже.

84. Следующие примеры иллюстрируют применение определения "платы за технические услуги" в пункте 3.

85. Пример 1: X - житель государства R и кардиохирург. Практика X осуществляется в основном в государстве P, хотя X иногда выезжает в другие страны для проведения операций на сердце. X проводит операцию в государстве P физическому лицу, проживающему в государстве S. Налоговое соглашение между государством P и государством S содержит положение, идентичное Статье 12А Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Хотя платежи, произведенные пациентом, резидентом государства S, в пользу X, будут считаться платой за технические услуги, возникающие в государстве S, они прямо исключены из этого определения подпунктом (с) пункта 3. В результате эти платежи не будут облагаться налогом в государстве S в соответствии с пунктом 2 статьи 12А.

86. Результат в примере 1 был бы таким же, если бы X отправился в государство S и оказывал хирургические услуги в государстве S, если только X не оказывал услуги через постоянную базу, регулярно доступную X в государстве S, и в этом случае применялась бы Статья 14.

87. Пример 2: X - житель государства R и кардиохирург. Практика X ведется преимущественно в государстве R, хотя иногда X выезжает в другие страны для проведения операций на сердце. X заключает договор с корпорацией медицинских услуг, проживающей в государстве S, по которому X обязуется проводить операции на сердце пациентам, направленным ему медицинской корпорацией. X не является сотрудником медицинской корпорации. Операции проводятся как в государстве S, так и в государстве R. Налоговое соглашение между государством R и государством S содержит положение, идентичное Статье 12А Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Согласно пункту 3 Статьи 12А, платежи медицинской корпорации, являющейся резидентом государства S, в пользу X будут рассматриваться как плата за технические услуги, возникающие в государстве S, независимо от того, где проводится операция - в государстве S, государстве R или третьем государстве. В результате эти платежи будут облагаться налогом в государстве S в соответствии с пунктом 2. Если бы X был работником медицинской корпорации, выплаты X были бы исключены из определения "платы за технические услуги" подпунктом 3(а).

88. Пример 3: Компания "R" является резидентом государства R. Деятельность компании "R" заключается в сборе, организации и ведении различных баз данных. Компания "R" продает доступ к этим базам данных своим клиентам. Одним из клиентов компании "R" является компания "S", резидент государства "S". Государство "R" и государство "S" заключили налоговое соглашение, содержащее положение,

идентичное Статье 12А Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Выплаты, которые компания "R" получает от компании "S" за доступ к ее базам данных, не являются платой за технические услуги в соответствии с положениями пункта 3. Хотя "Компания R" использовала свои знания, навыки и опыт при создании базы данных, услуги, которые "Компания R" предоставляет "Компании S" - доступ к базе данных - являются обычными услугами, которые не предполагают применения знаний, навыков и опыта "Компании R" в интересах "Компании S". Соответственно, Статья 12А не будет применяться к платежам.

89. Однако если бы компания "S" заключила договор с компанией "R", в соответствии с которым компания "R" создала специализированную базу данных, адаптированную для использования компанией "S" на основе информации, предоставленной компанией "S" или собранной компанией "R", платежи компании "S" компании "R" были бы "платой за технические услуги" в соответствии с пунктом 3. В данной ситуации компания "R" применяет свои знания, умения и опыт в интересах компании "S". В результате платежи будут облагаться налогом в государстве S в соответствии с пунктом 2. При этом не имеет значения, оказывала ли компания "R" все или какую-либо часть услуг по созданию базы данных в государстве S.

90. Пример 4: Компания R, резидент государства R, занимается страховым бизнесом как в государстве R, так и в государстве S. Компания R осуществляет страхование широкого спектра рисков с помощью договоров страхования стандартной формы. Государство R и государство S имеют налоговое соглашение, которое соответствует Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, включая Статьи 5, 7 и 12А. Статья 12А не применяется, поскольку страховые выплаты, полученные компанией "R", не могут рассматриваться как плата за технические услуги по смыслу пункта 3. Хотя компания "R" использует свои знания, навыки и опыт для разработки различных страховых продуктов, которые продаются ее клиентам, компания "R" не применяет свои знания, навыки и опыт непосредственно в интересах каждого отдельного клиента.

91. В примере 4, если компания "R" выписывает индивидуальные страховые договоры, касающиеся особых рисков, для некоторых клиентов в государстве S, страховые премии, полученные компанией "R", могут рассматриваться как плата за технические услуги по смыслу пункта 3. Однако компания "R" будет считаться имеющей постоянное представительство в государстве S в соответствии с пунктом 6 Статьи 5 в той мере, в какой она собирает премии или страхует риски в государстве S иначе, чем через агента с независимым статусом. Таким образом, в силу пункта 4 доход, полученный от страховой деятельности компании R в государстве S, будет облагаться налогом в государстве S в соответствии со Статьей 7, и Статья 12А не будет применяться.

Пример 5: Компания "R" является финансовым учреждением - резидентом государства R. Компания "R" предоставляет своим клиентам широкий спектр финансовых услуг, включая прием депозитов, предоставление кредитов, кредитных и дебетовых карт, услуги по оплате и переводу денежных средств, банковские тратты, гарантии, иностранную валюту, оборотные инструменты, деривативы, инвестиционные исследования и консультационные услуги. Компания "R" ведет свою деятельность преимущественно в государстве R, но у нее также есть клиенты в других государствах, включая государство S. Государство R и государство S заключили налоговое соглашение, идентичное Типовой конвенции ООН, включая Статью 12А.

92. Вопрос о том, являются ли платежи, полученные за услуги, предоставляемые финансовым учреждением, платой за технические услуги по смыслу пункта 3, зависит от характера конкретных услуг. Многие услуги, предоставляемые финансовыми учреждениями, не предполагают применения каких-либо специальных знаний, навыков и опыта от имени конкретного клиента. Вместо этого финансовое учреждение использует свои знания, умения и опыт для разработки общих продуктов, услуг или практик, которые регулярно предоставляются его клиентам в счет вознаграждения. Это относится, например, к услугам по оплате и передаче денежных средств, банковским траттам, обмену валюты, обслуживанию долговых обязательств и кредитных карт, а также оборотным инструментам.

93. Однако если финансовое учреждение использует свои знания, навыки и опыт для проведения исследований, анализа или предоставления консультаций конкретному клиенту в связи с конкретными обстоятельствами этого клиента, то выплаты, полученные финансовым учреждением за эти услуги, могут быть платой за технические услуги по смыслу пункта 3. Однако если компания R предоставляет услуги через постоянное представительство, расположенное в государстве S, то плата, полученная за эти услуги, будет облагаться налогом в государстве S в соответствии со Статьей 7, а не со Статьей 12А в силу пункта 4 (см. пункт 93).

94. Пример 6: Компания S, предприятие-резидент государства S, заключает договор с компанией R, предприятием-резидентом государства R, на право использования запатентованной химической формулы, принадлежащей компании R, для производства промышленного вещества. Договор также обязывает компанию R использовать свои специальные знания и опыт для оказания помощи компании S в производстве промышленного вещества в соответствии со спецификациями, указанными в договоре. В частности, компания R предоставит свои специальные знания и опыт для оказания помощи компании S в производстве промышленного вещества в соответствии со спецификациями, указанными в договоре:

— предоставить производственные процедуры и помочь компании S в выполнении этих процедур и

— предоставлять информацию о необходимых материалах, инструментах и контейнерах, используемых в процессе производства.

Компания R также обязуется приложить все усилия для того, чтобы компания S могла производить промышленное вещество в тех количествах и с теми характеристиками, на которые рассчитывает компания S. Государство S и государство R заключили налоговое соглашение, положения которого идентичны положениям Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, включая Статью 12А.

В примере 6 выплаты компании S компании R за право использования запатентованной формулы будут являться роялти по смыслу пункта 3 Статьи 12. Однако оплата услуг, оказанных компанией "R" компании "S", не является роялти, поскольку компания "R" не передает компании "S" свои специальные знания, навыки или опыт. В случае примера 6 компания "R" использует свои специальные знания, навыки и опыт от имени компании "S" и гарантирует результат использования компанией "S" запатентованной химической формулы. Следовательно, платежи, произведенные компанией S компании R за услуги, являются платой за технические услуги по смыслу пункта 3, и государство S будет вправе облагать эти платежи налогом в соответствии с пунктом 2.

95. Как отмечалось в пунктах 4 и 5 выше, в соответствии с Типовой конвенцией Организации Объединенных Наций в ее прежней редакции до 2017 года было трудно, но важно, определить, являются ли определенные платежи роялти или платой за услуги. Если платежи были роялти, то они облагались налогом в том Договариваемом государстве, в котором они возникли, в соответствии со Статьей 12 с учетом ограничения по ставке налога в пункте 2 Статьи 12. С другой стороны, если бы платежи представляли собой плату за услуги, они облагались бы налогом в Договариваемом государстве только в том случае, если бы поставщик услуг имел постоянное представительство или постоянную базу в этом государстве и платежи относились бы к этому постоянному представительству или постоянной базе в соответствии со Статьей 7 или Статьей 14. Таким образом, налоговые обязательства существенно различаются в зависимости от того, квалифицируются ли платежи как роялти или как плата за услуги. Определение характера платежей как роялти или платы за услуги было особенно сложным в отношении смешанных договоров, предусматривающих передачу использования или права на использование информации о промышленном, коммерческом или научном опыте и оказание услуг.

100. Добавление Статьи 12А в Типовую конвенцию ООН в 2017 году привело к потенциальному эффекту снижения значимости различия между роялти и платой за технические услуги, если ограничения по ставке налога в пункте 2 Статьи 12 и пункте 2 Статьи 12А одинаковы. Если эти ставки налога одинаковы, то не будет иметь значения, считаются ли платежи по смешанным договорам роялти за передачу технологии или платой за технические услуги. Однако если максимальные ставки налога в этих двух

статьях различны, важно определить, является ли конкретный платеж роялти, облагаемым в соответствии со Статьей 12, платой за технические услуги в соответствии со Статьей 12А или каким-то другим видом платежа.

101. Следующий пример иллюстрирует различие между платой за передачу технологии (ноу-хау) и платой за технические услуги. Соображения, которые следует принимать во внимание при проведении такого различия, рассматриваются в пункте 12 Комментария к Статье.

102. Пример 7: Компания S, предприятие, являющееся резидентом страны S, заключает договор с компанией R, предприятием, являющимся резидентом страны R, о получении права на использование секретной формулы или процесса, разработанного компанией R. Согласно договору, компания R обязана предоставить информацию компании S в рамках строгих условий и использовать свои специальные знания и опыт для обучения сотрудников компании S в отношении использования секретной формулы или процесса. Государство R и государство S заключили налоговое соглашение, положения которого идентичны положениям Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, включая Статьи 12А и 12А.

103. В примере 7 платежи, произведенные компанией S компании R за право использования секретной формулы или процесса, будут являться платежами за "информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта" в значении определения "роялти" в пункте 3 Статьи 12. Это будет так, даже если информация представляет собой технологию ноу-хау, которая не запатентована или иным образом защищена законами об интеллектуальной собственности. Таким образом, независимо от того, предусмотрены ли платежи за обучение отдельно от платежей за секретную формулу или процесс, или договор предусматривает единый платеж за оба вида обучения, платежи за обучение будут считаться роялти по Статье 12, а не платой за технические услуги по Статье 12А. Однако если обучение, проводимое компанией R, не было необходимо для передачи секретной формулы или процесса компании S, и компания S могла получить такое обучение из других источников, обучение не будет считаться передачей технологии, а платежи за услуги будут считаться платой за технические услуги, если они подходят под определение "платы за технические услуги" в пункте 3 Статьи 12А.

Пункт 4

104. Этот пункт предусматривает, что пункты 1 и 2 не применяются к сборам за технические услуги, если лицо, предоставляющее услуги, имеет постоянное представительство или постоянную базу в государстве, в котором возникают сборы, и сборы фактически связаны с этим постоянным представительством или постоянной базой. В этом отношении пункт 4 аналогичен пункту 4 Статьи 10, пункту 4 Статьи 11 и пункту 4 Статьи 12. Таким образом, если резидент одного Договаривающегося государства оказывает технические услуги через постоянное представительство или

постоянную базу, расположенные в другом Договариваемом государстве, то сборы, полученные за эти услуги, будут облагаться налогом в государстве, в котором расположено постоянное представительство или постоянная база, в соответствии со Статьей 7 или Статьей 14, а не в соответствии со Статьей 12А.

105. Поскольку в Статье 7 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций действует правило "ограниченной силы притяжения", которое расширяет круг доходов, подлежащих налогообложению в качестве предпринимательской прибыли, пункт 4 также делает неприменимыми пункты 1 и 2, если плата за технические услуги эффективно связана с предпринимательской деятельностью в государстве, в котором возникает плата, которая имеет тот же или аналогичный характер, что и деятельность, осуществляемая через постоянное.

В данном пункте не определено значение выражения "очевидно связанный". В результате этого вопрос о том, является ли плата за технические услуги очевидно связанной с постоянным представительством, постоянной базой или предпринимательской деятельностью, аналогичной той, которая осуществляется через постоянное представительство, должен решаться на основе всех соответствующих фактов и обстоятельств в каждом конкретном случае. В общем случае вознаграждение за технические услуги будет считаться очевидно связанным с постоянным представительством или постоянной базой, если технические услуги тесно связаны с постоянным представительством или постоянной базой, или если предпринимательская деятельность аналогична той, которая осуществляется через постоянное представительство. Это будет иметь место в том случае, если выплата лицу, оказывающему услуги, покрывается постоянным представительством или постоянной базой в государстве, в котором возникают.

106. В случае применения пункта 4 плата за технические услуги облагается налогом государством, в котором она возникает, как часть прибыли, относящейся к постоянному представительству в соответствии со Статьей 7, или дохода, относящегося к постоянной базе в соответствии со Статьей 14. Таким образом, пункт 4 освобождает государство, в котором возникают платежи за технические услуги, от ограничений его прав на налогообложение, налагаемых Статьей 12А. В тех случаях, когда Статья 7 применяется в результате применения пункта 4, большинство стран считают, что государству, в котором находится постоянное представительство, разрешается облагать налогом только чистую прибыль от технических услуг, относящуюся к постоянному представительству. Статья 7 не препятствует налогообложению предпринимательской прибыли, относящейся к постоянному представительству, на валовой основе, однако договаривающееся государство не должно допускать дискриминации в отношении резидентов другого государства в нарушение пункта 3 Статьи 24 (о Не дискриминации). Аналогичным образом, если применяется Статья 14, большинство стран считают, что государству, в котором

находится постоянная база, разрешается облагать налогом только чистый доход, полученный от оказания технических услуг. Однако государствам может быть полезно уточнить эти вопросы в ходе переговоров по договору (см. пункты 9 и 10 комментария к Статье 14).

Пункты 5 и 6

Пункт 5 устанавливает принцип, согласно которому государством, в котором возникают сборы за технические услуги в целях Статьи 12А, является государство, резидентом которого является тот, кто производит платы, или государство, в котором плательщик имеет постоянное представительство или постоянную базу, если сборы за технические услуги покрываются за счет постоянного представительства или постоянной базы. Не обязательно, чтобы услуги оказывались в Договариваемом государстве, в котором плательщик является резидентом или имеет постоянное представительство или постоянную базу. Вопрос о том, является ли лицо резидентом Договариваемого государства в целях Статьи 12А, решается в соответствии с положениями Статьи 4 Конвенции.

107. При наличии очевидной экономической связи между предоставляемыми техническими услугами и постоянным представительством или постоянной базой плательщика, которому предоставляются услуги, считается, что плата за технические услуги возникает в государстве, в котором расположено постоянное представительство или постоянная база. Этот результат применяется независимо от резидентства владельца постоянного представительства или постоянной базы, даже если владелец проживает в третьем государстве.

108. При отсутствии экономической связи между техническими услугами и постоянным представительством или постоянной базой считается, что платежи за технические услуги возникают в том Договариваемом государстве, в котором плательщик является резидентом. Если плательщик вознаграждения за технические услуги не является резидентом Договариваемого государства, Статья 12А не применяется к плате за технические услуги, за исключением случаев, когда плательщик имеет постоянное представительство или постоянную базу в Договариваемом государстве и существует четкая экономическая связь между техническими услугами и постоянным представительством или постоянной базой. В противном случае в отношении платы за технические услуги фактически действовал бы принцип "силы притяжения", что противоречило бы другим положениям Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

109. Пункт 5 регулируется пунктом 6, который предусматривает исключение из правила об источнике в пункте 5. Согласно пункту 6, плата за технические услуги, производимая резидентом одного Договариваемого государства, не возникает в этом государстве, если этот постоянный житель (плательщик) занимается предпринимательской деятельностью через постоянное представительство в другом

Договаривающемся государстве или оказывает независимые персональные услуги через постоянную базу в другом Договаривающемся государстве или в третьем государстве и плата за технические услуги покрывается этим постоянным представительством или постоянной базой. Как следствие, при таких обстоятельствах Договаривающееся государство, в котором плательщик является резидентом, не вправе облагать налогом платежи за технические услуги в соответствии с пунктом 2.

110. Выражение "покрываются" должно толковаться в свете основной цели пунктов 5 и 6, которая заключается в установлении исходных правил в отношении платы за технические услуги. Договаривающееся государство имеет право облагать налогом плату за технические услуги в соответствии с пунктом 2 только в том случае, если плата возникает в этом государстве. Основное правило источника в пункте 5 гласит, что плата за технические услуги возникает в Договаривающемся государстве, если плательщик является резидентом этого государства или плательщик имеет постоянное представительство или постоянную базу в Договаривающемся государстве и плата за технические услуги покрывается за счет этого постоянного представительства или постоянной базы. Однако основное правило ограничивается правилом об исключении в пункте 6, когда плательщик является резидентом одного Договаривающегося государства, но плата за технические услуги покрывается постоянным представительством или постоянной базой, которые плательщик имеет в другом Договаривающемся государстве.

111. Если плата за технические услуги произведена в целях осуществления предпринимательской деятельности через постоянное представительство или в целях оказания независимых персональных услуг через постоянную базу, то такая плата обычно дает право на вычет при расчете прибыли, относящейся к постоянному представительству, в соответствии со Статьей 7 или дохода, относящегося к постоянной базе, в соответствии со Статьей 14. Вычет платы за технические услуги обеспечивает объективный стандарт для определения того, что платежи имеют тесную экономическую связь с государством, в котором расположено постоянное представительство или постоянная база.

112. Тот факт, что плательщик фактически заявил или не заявил об уменьшении суммы оплаты технических услуг при расчете прибыли постоянного представительства или дохода постоянной базы, не обязательно является убедительным, поскольку надлежащим критерием является определение того, должен ли любой вычет, предоставляемый в отношении этих услуг, учитываться при определении прибыли, подлежащей постоянному представительству, или дохода, относящегося к постоянной базе. Так, например, этот критерий будет соблюден, даже если никакая сумма фактически не была вычтена в результате того, что постоянное представительство или постоянная база были освобождены от налога, или в результате того, что плательщик просто решил не заявлять о вычете, на который он имел право. Проверка также будет

удовлетворена, если плата за технические услуги не принимается к вычету по какой-либо причине, кроме той, что плата за технические услуги не должна относиться к постоянному представительству или постоянной базе.

113. Применение пунктов 5 и 6 может быть проиллюстрировано следующими примерами.

114. Пример 8: Предприятие R действует под руководством резидента государства R. Предприятие R предоставляет технические услуги компании S, резиденту государства S. Налоговое соглашение между государством R и государством S идентично Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, включая Статью 12А. Компания S осуществляет предпринимательскую деятельность в государстве S и в государстве R (или третьем государстве) через расположенное там постоянное представительство. Однако технические услуги, предоставляемые предприятием R компании S, относятся к деятельности компании S, осуществляемой в государстве S, а не к деятельности, осуществляемой через постоянное представительство в государстве R (или третьем государстве).

115. В примере 8, поскольку платежи производятся компанией S, являющейся резидентом государства S, и не покрываются постоянным представительством компании S в государстве R, плата за технические услуги будет считаться произведенной в государстве S в соответствии с пунктом 5. Следовательно, государство S будет иметь право облагать налогом плату за технические услуги в соответствии с пунктом 2.

116. Пример 9: Обстоятельства те же, что и в примере 8, за исключением того, что плату за технические услуги берет на себя постоянное представительство компании S в государстве R.

В примере 9, поскольку плата за технические услуги покрывается постоянным представительством компании S, расположенного в государстве R, применяется пункт 6, в соответствии с которым вознаграждение за технические услуги не возникает в государстве S., следовательно, вознаграждение за технические услуги не облагается налогом в государстве S в соответствии с пунктом 2, но облагается исключительно в государстве R в соответствии с пунктом 1 Статьи 12А.

117. В примере 9 Статья 12А Конвенции отказывает государству S в праве облагать налогом плату за технические услуги, несмотря на то что она уплачивается резидентом государства S. Такой результат оправдан, поскольку вознаграждение относится к предпринимательской деятельности, осуществляемой резидентом государства S в государстве R. В такой ситуации, когда плата за технические услуги вычитается при расчете прибыли предприятия, относящейся к постоянному представительству, расположенному в другом Договариваемом государстве, или при расчете дохода от независимых персональных услуг, оказываемых через постоянную базу, расположенную в другом Договариваемом государстве, эти платежи имеют более

тесную экономическую связь с деятельностью, осуществляемой в этом другом государстве, чем в государстве S.

118. Пример 10: Предприятие T действует под руководством резидента государства T. Предприятие T осуществляет предпринимательскую деятельность через постоянное представительство, расположенное в государстве S, или предоставляет независимые персональные услуги через постоянное представительство, расположенное в государстве S, или предоставляет независимые персональные услуги через постоянную базу, расположенную в государстве S. Предприятие T платит компании R, резиденту государства R, за технические услуги, предоставленные компанией R для предприятия T в связи с его деятельностью, приносящей доход, осуществляемой в государстве S. Платежи, произведенные предприятием T компании R за технические услуги, подлежат вычету при расчете прибыли, относимой к постоянному представительству предприятия T в государстве S, или дохода, относимого к постоянной базе предприятия T в государстве S. Налоговое соглашение между государством S и государством T идентично Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, включая Статью 12А.

В примере 10, несмотря на то, что вознаграждение за технические услуги не выплачивается резидентом государства S, его покрывает постоянное представительство или постоянная база, которую предприятие T имеет в государстве S. При таких обстоятельствах вознаграждение за технические услуги имеет тесную экономическую связь с деятельностью предприятия T, приносящей доход, осуществляемой в государстве S. Таким образом, считается, что плата возникает в государстве S в соответствии с пунктом 5, и государство S имеет право облагать платежи в соответствии с пунктом 2.

119. В отношении процентов и роялти в пункте 21 комментария к Статье 11 и пункте 19 комментария к Статье 12 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций указывается, что страны могут заменить, правило, определяющее источник процентов или роялти как государство, в котором был использован заем, дающий право на проценты, или собственность или право, дающее право на роялти. Аналогичная норма об источнике может быть заменена в целях Статьи 12А. Подобным образом, как предлагается в комментарии к Статьям 11 и 12, когда в ходе двусторонних переговоров стороны расходятся во мнениях относительно соответствующего правила, возможным решением может быть правило, которое, как правило, признает место жительства плательщика в качестве источника платы за технические услуги, но если технические услуги используются или потребляются в государстве, где действует правило о месте использования, платеж будет считаться возникшим в этом государстве.

120. Возможны и другие альтернативные правила определения источника вознаграждения за технические услуги. К таким альтернативам относятся следующие:

— Договаривающиеся государства могут принять решение не включать пункт 6. Если исключить пункт 6 из Статьи 12А, то будет считаться, что вознаграждение за технические услуги возникает в государстве, в котором плательщик является резидентом, даже если эта плата производится в целях постоянного представительства или постоянной базы плательщика, расположенной за пределами государства резидентства плательщика.

— Договаривающиеся государства могут решить не включать пункт 6 и пересмотреть пункт 5 таким образом, чтобы вознаграждение за технические услуги считалось возникающей в Договариваемом государстве только в том случае, если плательщик является резидентом этого государства и технические услуги используются или потребляются плательщиком в этом государстве; или если плательщик не является резидентом Договариваемого государства, плательщик имеет постоянное представительство или постоянную базу, расположенную в Договариваемом государстве, и плата за технические услуги покрывается этим постоянным представительством или постоянной базой. В этом случае технические услуги, используемые или потребляемые резидентом Договариваемого государства за пределами этого государства, не будут считаться возникшими в этом государстве, и это государство не будет иметь права облагать налогом плату за такие услуги в соответствии со Статьей 12А. Пункт 6 будет излишним, поскольку технические услуги, используемые или потребляемые за пределами Договариваемого государства, будут включать любые технические услуги, понесенные в целях постоянного представительства или постоянной базы резидента, расположенных за пределами этого государства.

— Вознаграждение за технические услуги может считаться произведенным в Договариваемом государстве только в том случае, если плательщик является резидентом этого государства и технические услуги оказываются в этом государстве или если плательщик, не являясь резидентом Договариваемого государства, имеет постоянное представительство или постоянную базу, расположенную в Договариваемом государстве, и плата за технические услуги покрывается этим постоянным представительством или постоянной базой. В этом случае Договариваемое государство будет вправе облагать налогом вознаграждение за технические услуги, выплачиваемое его резидентами резидентам другого Договариваемого государства, если технические услуги предоставляются в этом государстве. В этой ситуации пункт 6 будет излишним.

121. Пункт 6 не предусматривает решения для случая, когда бенефициар и плательщик являются резидентами Договариваемых государств, но вознаграждение за технические услуги было осуществлено в интересах постоянного представительства или постоянной базы, принадлежащей плательщику в третьем государстве, и вознаграждение за технические услуги покрывается этим постоянным

представительством или постоянной базой. В таком случае считается, что плата за технические услуги возникает в Договариваемом государстве, резидентом которого является плательщик согласно пункту 5, а не в третьем государстве, в котором расположено постоянное представительство или постоянная база. Таким образом, плата за технические услуги будет облагаться налогом как в Договариваемом государстве, резидентом которого является плательщик, так и в Договариваемом государстве, резидентом которого является бенефициар. Хотя двойное налогообложение будет исключено между этими двумя государствами, оно не будет исключено между ними и третьим государством, если третье государство облагает налогом плату за технические услуги, поскольку она покрывается постоянным представительством или постоянной базой на его территории. В этом отношении пункт 6 согласуется с пунктом 5 Статьи 11 и пунктом 5 Статьи 12.

122. Как поясняется в пункте 21 комментария к Статье 11 (в котором цитируются пункты 29 и 30 комментария к Статье 11 Типовой конвенции ОЭСР), если третье государство не облагает налогом плату за технические услуги, то могут иметь место попытки избежать налогообложения в Договариваемом государстве, резидентом которого является плательщик, путем использования постоянного представительства или постоянной базы, расположенной в таком третьем государстве. Государства, для которых это не является проблемой и которые желают решить проблему, описанную в пункте выше, могут сделать это, согласившись в своей двусторонней конвенции с альтернативной формулировкой пункта 6, предложенной в пункте 127 ниже.

123. Как указано в пункте 126, государство, резидентом которого является бенефициар, и государство, резидентом которого является лицо, осуществляющее плату за технические услуги, могут избежать двойного налогообложения, описанного в пункте 125 выше, согласившись со следующей формулировкой пункта 6:

6. В целях настоящей статьи считается, что вознаграждение за технические услуги не возникает в Договариваемом государстве, если плательщик является резидентом этого государства и осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договариваемом государстве или третьем государстве через постоянное представительство, расположенное в этом другом или третьем государстве, или оказывает независимые персональные услуги через постоянную базу, расположенную в этом другом или третьем государстве, и такая плата покрывается этим постоянным представительством или постоянной базой.

Такая формулировка обеспечит неприменение пунктов 1 и 2 к плате за технические услуги, поскольку они не возникают в Договариваемом государстве. В результате такие сборы за технические услуги, как правило, подпадают под действие Статьи 7 или 14.

Пункт 7

124. Цель пункта 7 - ограничить действие положений, касающихся налогообложения платы за технические услуги, в случаях, когда в силу особых отношений между плательщиком и собственник-бенефициар платы или между ними обоими и каким-либо другим лицом сумма уплаченной платы превышает сумму, которая была бы согласована плательщиком и собственником-бенефициаром, если бы они заключили договор по принципу "на расстоянии вытянутой руки". Пункт 7 предусматривает, что в таком случае положения статьи применяются только к последней упомянутой сумме, а излишняя часть платы за технические услуги остается облагаемой налогом в соответствии с законодательством двух Договаривающихся государств с должным учетом других положений Конвенции.

125. Как следует из текста, для применения данного пункта вознаграждение за технические услуги, признанное чрезмерным, должна быть обусловлена особыми отношениями между плательщиком и собственником-бенефициаром платы или между ними обоими и каким-либо другим лицом. В качестве примера таких особых отношений можно привести случаи, когда вознаграждение за технические услуги выплачивается физическому или юридическому лицу, которое прямо или косвенно контролирует плательщика, или прямо или косвенно контролируется физическим лицом, или подчиняется группе, имеющей общие интересы с физическим лицом. Кроме того, эти примеры схожи или аналогичны случаям, предусмотренным Статьей 9.

126. С другой стороны, понятие особых отношений также охватывает кровные или брачные связи и, в целом, любую общность интересов в отличие от правовых отношений, порождающих плату за технические услуги.

127. Что касается режима налогообложения, который должен применяться к избыточной части платы за технические услуги, то точный характер такого избытка должен быть установлен в зависимости от обстоятельств каждого дела, чтобы определить категорию дохода, к которой он должен быть отнесен для целей применения положений налогового законодательства соответствующих государств и положений Конвенции. В отличие от пункта 6 Статьи 11, который, благодаря ограничительной фразе "с учетом требования о выплате долга", допускает только корректировку ставки, по которой начисляются проценты, пункт 7 позволяет переqualифицировать плату за технические услуги таким образом, чтобы придать ей иной характер. Этот пункт может затрагивать не только получателя платы, но и лицо, уплачивающее излишнюю сумму платы за технические услуги; если законодательство государства, в котором плательщик является резидентом или имеет постоянное представительство или постоянную базу, допускает это, излишняя сумма может быть не принята к вычету с учетом других применимых положений Конвенции. Если два Договаривающихся государства затрудняются определить иные положения Конвенции,

применимые, в зависимости от обстоятельств, к избыточной части платы за технические услуги, ничто не помешает им внести дополнительные уточнения в последнее предложение пункта 7, если они не меняют его общего смысла.

128. В случае если принципы и нормы соответствующих законов обязывают два Договаривающихся государства применять различные Статьи Конвенции в целях налогообложения избыточной части платы за технические услуги, необходимо будет прибегнуть к процедуре взаимного соглашения, предусмотренной Конвенцией, чтобы разрешить возникшую ситуацию.

Статья 13

ПРИРОСТ КАПИТАЛА

А. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1. Статья 13 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций состоит из первых четырех пунктов Статьи 13 Типовой конвенции ОЭСР. Пункт 5 является отдельным положением 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 от 2010 года:

1. равенство 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 приобретает 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 реально 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 освободить от своих налогов такую балансовую прибыль в соответствии с пунктом 1 данной статьи и Статьей 23А (проблемы с применением государствами метода зачета налогов вряд ли возникнут). В той мере, в какой такая балансовая прибыль является результатом реализации амортизационных отчислений, ранее заявленных в государстве А и сокративших доход или прибыль, подлежащие налогообложению в таком государстве А, этому государству нельзя воспрепятствовать в обложении налогом такой балансовой прибыли [...].

16. Дополнительные проблемы могут возникнуть в связи с прибылью, образовавшейся за счет изменений обменного курса между валютами государства А и государства В. После девальвации валюты государства А предприятия этого государства А могут быть или не быть вынуждены увеличить балансовую стоимость активов, расположенных за пределами территории государства А. Помимо девальвации валюты государства, так называемые валютные выигрыши и потери могут возникать в результате обычных колебаний обменного курса валют. Возьмем, например, предприятие государства А, приобретшее и продавшее недвижимость, расположенную на территории государства В. Если стоимость и продажная цена, обе выраженные в валюте государства В, равны, никакого прироста капитала в государстве В не будет. Если за период между приобретением и продажей актива стоимость валюты государства В выросла относительно валюты государства А, то в валюте этого государства такому предприятию будет начислена прибыль. Если стоимость валюты государства В за это время упала, отчуждающее лицо понесет убыток, который не будет признан в государстве В. Такие валютные выигрыши и потери могут также возникать в связи с дебиторской и кредиторской задолженностями по договорам в иностранной валюте. Если в балансе расположенного в государстве В постоянные 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 23А. Если в данном случае расхождение во мнениях между двумя государствами фактически приводит к двойному налогообложению, вопрос должен быть урегулирован в соответствии с процедурой взаимного согласования, предусмотренной Статьей 25.

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 [6] 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 [6] данной статьи. Кроме того, необходимо внести изменения в статью 23 А, как это предлагается в [...] комментариях к статье 23 А.

В. Комментарии к пунктам Статьи 13

Пункт 1

5. В данном пункте воспроизводится пункт 1 Статьи 13 Типовой конвенции ОЭСР, в комментариях 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 от 2010 года, в комментариях 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.

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 предприятиях 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.

26. Некоторые государства полагают, что любой прирост капитала из источников, находящихся на их территории, должен подлежать налогообложению ими в соответствии с их внутренним законодательством, если отчуждающее лицо имеет на их территории постоянное представительство. Эта концепция, которую иногда называют "сила притяжения постоянного представительства", не лежит в основе пункта 2. Этот пункт просто предусматривает, что прирост от отчуждения движимого имущества, образующего часть имущества постоянного представительства [или движимого имущества, относящегося к постоянной базе, используемой для оказания услуг независимого подрядчика], может облагаться налогом в государстве, на территории

которого находится данное постоянное представительство [или данная постоянная база]. Прирост от отчуждения любого иного движимого имущества подлежит налогообложению только в государстве, резидентом которого является отчуждающее лицо, как предусмотрено в пункте [6]. Приведенные выше разъяснения соответствуют указанным в Комментарий к Статье 7.

Пункт 3

7. В данном пункте воспроизводится пункт 3 Статьи 13 Типовой конвенции ОЭСР от 2017 года, в комментарии к которому говорится следующее:

28. Исключение из положения пункта 2 предусмотрено для морских и воздушных судов, эксплуатируемых в рамках международных перевозок, и движимого имущества, относящегося к эксплуатации таких морских и воздушных судов. Обычно доходы от отчуждения такого имущества подлежат налогообложению только в государстве предприятия, эксплуатирующего такие суда и летательные аппараты. Это правило соответствует положениям статьи 8 и пункта 3 Статьи 22. Договаривающиеся государства, которые предпочли бы предоставить исключительное право налогообложения государству, в котором находится место эффективного управления предприятием, могут в двусторонних конвенциях заменить пункт 3 положением, соответствующим положению, предложенному в пункте 2 комментария к Статье 8 [пункт 10 комментария к Статье 8 в Типовой конвенции ООН].

Пункт 4

8. Данный пункт, который в целом соответствует пункту 4 Типовой конвенции ОЭСР. До обновления 2017 года в пункте 4 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций было указано следующее:

4. Прибыль от отчуждения долей в капитале компании или доли в товариществе, трасте или имуществе, собственность которого прямо или косвенно состоит в основном из недвижимого имущества, находящегося в одном Договаривающемся государстве, может облагаться налогом в этом государстве. В частности,:

(а) Никакие положения настоящего пункта не применяются к компании, товариществу, трасту или имуществу, за исключением компании, товарищества, траста или имущества, занимающихся предпринимательской деятельностью по управлению недвижимым имуществом, имущество которых прямо или косвенно состоит в основном из недвижимого имущества, используемого такой компанией, товариществом, трастом или имуществом в своей предпринимательской деятельности.

(b) В целях настоящего пункта "в основном" в отношении владения недвижимым имуществом означает, что стоимость такого недвижимого имущества превышает 50 процентов совокупной стоимости всех активов, принадлежащих компании, товариществу, трасту или имуществу.

Обе формулировки призваны предотвратить уклонение от уплаты налогов с доходов от продажи недвижимого имущества. Поскольку зачастую очень легко

избежать налогов на такую прибыль путем регистрации компании для владения таким имуществом, необходимо облагать налогом продажу акций такой компании. Это особенно актуально в тех случаях, когда владение акциями дает право на занятие имущества. Для достижения своей цели пункт 4 должен применяться независимо от того, является ли компания резидентом Договаривающегося государства, в котором находится недвижимое имущество, или резидентом другого государства. В 1999 году бывшая Группа экспертов решила внести поправку в пункт 4, чтобы расширить его сферу применения, включив в нее доли в товариществах, трастах и поместьях, владеющих недвижимым имуществом. В 2017 году Комитет решил принять обновленное положение из Типовой конвенции ОЭСР, поскольку концепция "сопоставимого интереса" в целом эквивалентна той, которая ранее охватывалась пунктом 4 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

8.1 Помимо введения понятия "сопоставимый интерес", пункт 4 был расширен, чтобы охватить ситуации, когда активы вносятся в организацию незадолго до продажи акций (или сопоставимых долей) в этой организации с целью размыть долю стоимости этих акций (или сопоставимых долей), полученную от недвижимого имущества, расположенного в другом Договаривающемся государстве. Для этого рассматривается вопрос о том, была ли стоимость акций (или сопоставимых долей) в основном обусловлена недвижимым имуществом в любое время в течение 365 дней, предшествующих отчуждению, а не только в момент отчуждения.

8.2 Полагая, что доходы от отчуждения акций или сопоставимых долей участия, которые в любой момент времени в течение 365 дней, предшествующих отчуждению, более чем на 50 процентов своей стоимости прямо или косвенно связаны с недвижимым имуществом, находящимся в Договаривающемся государстве, могут облагаться налогом в этом государстве, пункт 4 предусматривает, что доходы от отчуждения таких акций или сопоставимых долей участия и доходы от отчуждения лежащего в их основе недвижимого имущества, которые охватываются пунктом 1, в равной степени подлежат налогообложению в этом государстве.

8.3 Пункт 4 позволяет облагать налогом всю прибыль, относящуюся к акциям или сопоставимым долям, к которым он применяется, даже если часть стоимости этих акций или сопоставимых долей получена от собственности, отличной от недвижимого имущества, расположенного в государстве источника. Чтобы определить, являются ли акции компании или сопоставимые доли в любой момент времени в течение 365 дней, предшествующих отчуждению, более чем на 50 процентов своей стоимости прямо или косвенно связанными с недвижимым имуществом, расположенным в Договаривающемся государстве, обычно проводится сравнение стоимости такого недвижимого имущества со стоимостью всего имущества, принадлежащего компании,

организации или соглашению, без учета долгов или других обязательств компании (обеспеченных или не обеспеченных закладными на соответствующее недвижимое имущество).

8.4 Приняв в 2017 году обновленную формулировку Типовой конвенции ОЭСР, Комитет постановил исключить пункт 4(a) из Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, поскольку он не отражает общепринятую практику. Было установлено, что данное положение используется крайне редко и его трудно применять. Однако в ходе двусторонних переговоров страны могут договориться о включении в конец пункта 4 следующих слов из подпункта (a) в том виде, в котором он существовал до обновления 2017 года:

4. Прибыль, полученная резидентом одного Договаривающегося государства от отчуждения акций или сопоставимых интересов, таких как доли в товариществе или трасте, может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, если в любое время в течение 365 дней, предшествующих отчуждению, эти акции или сопоставимые интересы получали более 50 процентов своей стоимости прямо или косвенно от недвижимого имущества, как определено в Статье 6, расположенного в этом другом государстве. Ничто, содержащееся в настоящем пункте, не применяется к компании, товариществу, трасту или имуществу, за исключением компании, товарищества, траста или имущества, занимающихся деятельностью по управлению недвижимым имуществом, имущество которых прямо или косвенно состоит главным образом из недвижимого имущества, используемого такой компанией, товариществом, трастом или имуществом в своей предпринимательской деятельности.

Пункт 5

9. Некоторые страны придерживаются мнения о том, что Договаривающееся государство должно иметь возможность облагать налогом прибыль от отчуждения акций компании-резидента этого государства, независимо от того, происходит ли отчуждение в пределах или за пределами этого государства. Однако признается, что по административным причинам право на налогообложение должно быть ограничено отчуждением акций компании, в капитале которой лицо, производящее отчуждение имущества в любое время в течение 365 дней, предшествующих отчуждению, прямо или косвенно владел существенной долей. Определение того, что является существенным участием, оставлено на усмотрение двусторонних переговоров, в ходе которых может быть определена согласованная процентная доля.

9.1 В 2017 году Комитет решил включить упоминание о "сопоставимых интересах" в пункт 5, чтобы отразить аналогичные изменения, внесенные в пункт 4.

10. Данный пункт предусматривает налогообложение прибыли от отчуждения акций и сопоставимых долей участия, как это предусмотрено в пункте выше, но исключает прибыль от отчуждения акций, к которой применяется параграф 4 Статьи 13 Конвенции. Формулировка четко предусматривает, что доход от отчуждения любого

количества акций может облагаться налогом в государстве, резидентом которого является компания, при условии, что пакет акций является существенным в любой момент в течение 12 месяцев, предшествующих отчуждению. Существенный пакет акций определяется в соответствии с процентной долей, установленной в ходе соответствующих двусторонних переговоров. Следовательно, даже если существенный пакет акций отчуждается путем нескольких передач меньших пакетов акций, право на налогообложение, предоставляемое данным пунктом, все равно будет применяться, если переданные акции были отчуждены в любой момент в течение 12-месячного 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. Также был рассмотрен вопрос об установлении льготной ставки налога (в сравнении с обычной внутренней ставкой) на прибыль, возникающую при отчуждении акций, за исключением акций, упомянутых в пункте 4, то есть не являющихся акциями компаний, владеющих в основном недвижимым имуществом. Поскольку доходы, возникающие при отчуждении акций, облагаемые льготным налогом, вероятно, будут способствовать инвестициям в акции, стимулировать прямые иностранные инвестиции и портфельные инвестиции и тем самым придавать импульс индустриализации страны, страны могут рассмотреть возможность обсуждения этого вопроса в ходе двусторонних переговоров и внесения необходимых положений в двусторонние налоговые соглашения.

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 от 2010 года 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] предусмотрено, 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[и] 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 Договариваемом 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 пункте 1, подпункте (а) и пункте 2 основные положения Статьи 14 Типовой конвенции ОЭСР (версии 1997 года). Вся Статья 14 и комментарии к ней были

исключены из Типовой конвенции ОЭСР 29 апреля 2000 года. Подпункт (b) пункта 1 позволяет стране источника облагать налогом одну ситуацию в дополнение к той, которая содержится в пункте 1 статьи 14 Типовой конвенции ОЭСР 1997 года. Более того, если прежняя Типовая конвенция ОЭСР позволяла стране источника облагать налогом доход от независимых персональных услуг только в том случае, если этот доход относится к постоянной базе налогоплательщика, то Типовая конвенция ООН также позволяет облагать налогом 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 независимые персональные услуги 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 а–с 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 с, сохранив подпункты а и b.

5. В подпункте (a), который воспроизводит единственный критерий, содержащийся в Типовой конвенции ОЭСР, предусматривает, что доход может облагаться налогом, если физическое лицо имеет постоянную базу, регулярно предоставляемую ему для

осуществления - деятельности. Хотя наличие постоянной базы дает право на налогообложение, сумма дохода, подлежащего налогообложению, ограничивается той, которая приходится на постоянную базу

6. Подпункт b с поправками 1999 года расширяет право на налогообложение страной источника, предусматривая, что государство источника может взыскивать налог, если данное лицо присутствует в стране в течение периода или периодов, в совокупности составляющих не менее 183 дней в течение любого двенадцатимесячного периода, начинающегося или заканчивающегося в соответствующем финансовом году, даже при отсутствии постоянной базы. Однако налогом может облагаться только доход, полученный от деятельности, осуществляемой в этой стране. До внесения этой поправки, требование минимального срока пребывания в 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), государство 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 конторой и постоянным представительством, могут быть применены также к пропорциональному распределению прибыли между государством, резидентом которого является лицо, оказывающее услуги независимого подрядчика, и государством, где эти услуги оказываются с использованием постоянной базы. Равным образом расходы, понесенные на цели постоянной базы, в том числе административные и общие расходы, должны учитываться как вычеты при определении дохода, относимого к постоянной базе, точно так же, как такие же расходы, понесенные на цели постоянного представительства [...]. В других отношениях Статья 7 и Комментарий к ней также могут помочь в толковании Статьи 14, например, в вопросе о том, следует ли относить платежи за компьютерное программное обеспечение к категории коммерческого дохода в 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

ДОХОД ОТ РАБОТЫ ПО НАЙМУ

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, жалование и другие аналогичные виды вознаграждения должны быть получены в результате осуществления работы по найму в этом государстве. Это правило применяется независимо от того, когда 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 период⁴⁴ 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 а пункта 2 не позволяет использовать такую возможность для избегания 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.

⁴⁴ Такое же изменение было введено в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций 1999 года.

5. Хотя страны-члены использовали различные формулы для исчисления 183-дневного периода, существует только один способ, который соответствует тексту этого пункта: метод определения "дней физического присутствия". Этот метод прост в применении, поскольку лицо или присутствует, или не присутствует в стране. Для налогоплательщика также довольно просто подтвердить присутствие документально, если потребуются доказательства для налоговых органов. В соответствии с этим методом в расчет принимаются следующие дни: часть дня, день прибытия, день отъезда и все другие дни, проведенные в государстве выполнения работ, в том числе субботы и воскресенья, национальные праздники, выходные до, во время и после работ, короткие перерывы (профессиональная подготовка, забастовки, локауты, просрочки в поставках), дни болезни (если они не помешали лицу 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 а 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 а, 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

С 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 учитываются для целей расчет периодов, указанных в подпункте а.

- 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 а.

6. Второе условие заключается в том, что работодатель, выплачивающий вознаграждение, не должен быть резидентом государства, в котором осуществляется трудовая деятельность. Однако некоторые страны- участники могут посчитать, что нецелесообразно распространять исключение из пункта 2 на случаи, когда работодатель не является резидентом государства проживания работника, поскольку в этом случае могут возникнуть административные трудности при определении трудового дохода работника или при принудительном исполнении обязательств по удержанию с работодателя. Договаривающиеся государства, разделяющие эту точку зрения, могут принять на двусторонней основе следующую альтернативную формулировку подпункта 2 b):

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 Задачи и цель 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 партнеров, 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. Комментарий к Типовой конвенции ОЭСР выглядит следующим образом:

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 покрывает такое постоянное представительство [или постоянная база, которую он имеет в этом государстве]. Фразу "покрывает" 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 предоставляются 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 найма 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 (трудовой договор), 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 предметом и целью 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 Комментарий 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 трудового 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 23А и 23В (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 я, 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 компании "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 постоянные 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 "Дсо" 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 "Ссо", нежели компании "Дсо". 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 "Есо", одно из таких дочерних предприятий является резидентом государства Е, где она владеет и управляет гостиницей. Г-н Х является наемным работником компании "Есо" 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 Х командировается на работу в течение пяти месяцев в службу регистрации гостиницы компании "Fco". Компания "Fco" оплачивает командировочные расходы г-на Х, который формально остается наемным и оплачиваемым сотрудником компании "Есо", а также оплачивает компании "Есо" гонорар за управленческие услуги, исходя из суммы вознаграждения г-на Х, 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 "Есо". В соответствии с описанным выше подходом, если согласно внутреннему законодательству государства F услуги г-на Х рассматриваются как оказанные компании "Fco" в рамках отношений трудового найма, то государство F могло бы логически принять, что компания "Fco" является работодателем г-на Х и налоговое освобождение согласно пункту 2 Статьи 15 не применяется.

8.22 Пример 4. "Gco" является компанией — резидентом государства G. Она осуществляет хозяйственную деятельность, состоящую в удовлетворении временной потребности предприятий в высококвалифицированном специальном персонале. Компания "Hco" является резидентом государства H и оказывает инженерно-технические услуги на строительных площадках. Для выполнения одного из своих контрактов в государстве H компании "Hco" необходим инженер на срок пять месяцев. С этой целью она направляет запрос компании "Gco". Компания "Gco" подбирает г-на Х, инженера и резидента государства X, и нанимает его по трудовому договору сроком на пять месяцев. В рамках отдельного договора между компаниями "Gco" и "Hco" компания "Gco" обязуется предоставить услуги г-на Х компании "Hco" на указанный срок. В соответствии с этими договорами компания "Gco" 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 "Gco" осуществляет деятельность по удовлетворению краткосрочных

кадровых потребностей предприятий. По своему характеру услуги, оказываемые г-ном X, не являются неотъемлемой частью хозяйственной деятельности его формального работодателя. При этом такие услуги являются неотъемлемой частью хозяйственной деятельности компании "Hco" как инженерно-технической фирмы. В свете указанных в пунктах 8.13 и 8.14 факторов государство H 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 "Ico" является резидентом государства I и специализируется на предоставлении инженерно-технических услуг. Компания "Ico" имеет в государстве нескольких инженеров, занятых полный рабочий день. Компания "Jco" — 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 "Ico" договаривается с компанией "Jco" о том, что один из инженеров компании "Ico", который является резидентом государства I и на данный момент не занят выполнением никакого контракта, заключенного компанией "Ico", будет работать в течение четырех месяцев по контракту компании "Jco" под непосредственным руководством и контролем одного из старших инженеров компании "Jco". Компания "Jco" выплатит компании "Ico" за данного инженера сумму, равную его вознаграждению, взносам социального страхования, командировочным расходам и другим льготам сотрудников за соответствующий период, а также 5-процентную комиссию. Компания "Jco" также обязуется возместить компании "Ico" любые возможные претензии, связанные с работой инженера в течение этого срока.

8.25 В этом случае, даже если компания "Ico" 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 "Ico". 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 Х является резидентом государства К и наемным работником компании "Ксо", она занимает должность старшего менеджера по надзору за кадровыми функциями в рамках многонациональной группы. Поскольку г-жа Х состоит в государстве компании "Ксо", то именно компания "Ксо" 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 Х необходимо часто выезжать в командировки в другие государства, где располагаются конторы других компаний группы. За последний год г-жа Х провела три месяца в государстве L для решения кадровых проблем компании "Lco".

8.27 В этом случае выполняемая г-жой Х работа является составной частью той деятельности, которую компания "Ксо" выполняет в интересах всей многонациональной группы. Эта деятельность, как и другие виды деятельности, такие как корпоративные связи, стратегия, финансы и налоговый учет, казначейство, управление информацией и правовая поддержка, часто централизована в рамках большой группы компаний. Таким образом, выполняемая г-жой Х работа является неотъемлемой частью хозяйственной деятельности компании "Ксо". Следовательно, в отношении вознаграждения г-жи Х 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). Таковую 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.

2. Пункт 3 Статьи 15 воспроизводит пункт 3 Статьи 15 Типовой конвенции ОЭСР в редакции 2017 года. Соответствующая часть Комментария к Типовой конвенции ОЭСР 2017 года гласит следующее:

9. Пункт 3 применяется к вознаграждению экипажей морских или воздушных судов, выполняющих международные перевозки, и предусматривает, что такое вознаграждение подлежит налогообложению только в государстве резидентства работника. Цель этой поправки заключалась в том, чтобы обеспечить более четкое и административно простое правило, касающееся налогообложения вознаграждения этих экипажей.

9.1 В то же время определение международной перевозки было изменено для обеспечения того, чтобы оно также применялось к перевозке на судне или самолете, эксплуатируемом предприятием третьего государства. Как поясняется в пункте 6.1 [пункт 8.1 комментария ООН] комментария к Статье 3, это последнее изменение позволяет применять пункт 3 Статьи 15 к резиденту Договаривающегося государства, получающему вознаграждение по найму, осуществляемому на борту судна или самолета, эксплуатируемого предприятием третьего государства.

9.2 Однако если трудовые отношения осуществляются резидентом одного Договаривающегося государства на борту судна или самолета, используемого исключительно в пределах другого государства, то предоставление исключительного права на налогообложение государству проживания работника было бы явно нецелесообразным. Фраза "кроме как на борту судна или самолета, эксплуатируемого исключительно в пределах другого Договаривающегося государства" гарантирует, что данный пункт не применяется к такому работнику, что означает, что налогообложение вознаграждения этого работника подпадает под положения пунктов 1 и 2 данной статьи.

9.3 Как указано в пункте 9 выше, пункт 3 применяется к экипажам морских или воздушных судов. Это становится ясно из упоминания о трудовой деятельности, осуществляемой "в качестве члена штатного экипажа судна или самолета". Эти слова достаточно емкие, чтобы охватить любую трудовую деятельность, осуществляемую в ходе обычной эксплуатации судна или самолета, включая, например, деятельность работников ресторанов на борту круизного судна или деятельность стюардессы, которая работает только на одном рейсе, прежде чем оставить свою работу; они, однако, не охватывают трудовую деятельность, которая может осуществляться на борту судна или самолета, но не связана с его эксплуатацией (например, работник страховой компании, которая продает страхование жилья и автомобилей пассажирам круизного судна).

9.4 Как поясняется в пункте 15 комментария к Статье 8, государства, желающие применить к транспортным перевозкам по рекам, каналам и озерам тот же режим, что и к морским и воздушным перевозкам в международном сообщении, могут

распространить сферу применения Статьи 8 на доходы от эксплуатации судов, занятых на внутренних водных перевозках. Тогда эти государства могут пожелать применить пункт 3 Статьи 15 к вознаграждению работников, занятых на этих судах. Однако в случае вознаграждения, получаемого работником, работающим на борту судна, занятого на внутреннем водном транспорте, пункт 3 должен применяться только в той мере, в какой судно эксплуатируется предприятием государства проживания работника . Действительно, было бы неправомерно требовать от одного Договаривающегося государства освободить от налогообложения вознаграждение, получаемое работником , который является резидентом другого государства, но работает на предприятии первого упомянутого государства (или третьего государства, с которым первое упомянутое государство не договорилось об освобождении прибыли, получаемой от эксплуатации судов, осуществляющих внутренние водные перевозки), если это вознаграждение относится к деятельности, осуществляемой исключительно в этом первом упомянутом государстве. Договаривающиеся государства, желающие решить этот вопрос, могли бы сделать это путем включения в свой двусторонний договор отдельного положения, касающегося экипажей судов, осуществляющих перевозки по внутренним водным путям, которое было бы сформулировано следующим образом: Несмотря на предыдущие положения настоящей Статьи и Статьи 1, вознаграждение, получаемое физическим лицом, независимо от того, является ли оно резидентом Договаривающегося государства или нет, в отношении работы по найму в качестве члена штатного экипажа судна, которая осуществляется на борту судна, занимающегося внутренним водным транспортом в Договаривающемся государстве и обсуживающегося предприятием другого государства, подлежит налогообложению только в этом другом государстве. Однако такое вознаграждение может также облагаться налогом в первом упомянутом государстве, если оно получено резидентом этого государства.

9.5 Как указано в пункте 2 [пункт 10 комментария ООН] комментария к Статье 8, некоторые государства могут предпочесть отнести исключительное право на налогообложение прибыли от морских и воздушных перевозок к государству, в котором находится место эффективного управления предприятием, а не к государству резидентства. Если Договаривающиеся государства придерживаются такого подхода, то аналогичное изменение должно быть внесено в альтернативные положения, включенные в пункты 9.4 выше и 9.6 ниже, если эти положения используются.

9.6 Некоторые государства предпочитают давать возможность облагать налогом вознаграждение сотрудника, работающего на борту судна или самолета, эксплуатируемого в международном сообщении, как государству предприятия, эксплуатирующего такое судно или самолет, так и государству проживания сотрудника . Государства, желающие сделать это, могут сформулировать пункт 3 следующим образом:

3. Несмотря на изложенные выше положения настоящей статьи и Статьи 1, вознаграждение, получаемое физическим лицом, независимо от того, является ли оно резидентом Договаривающегося государства или нет, в отношении работы по найму в качестве члена штатного экипажа судна или воздушного судна, осуществляемой на борту судна или воздушного судна, эксплуатируемого в международном сообщении предприятием одного Договаривающегося государства, облагается налогом только в этом Договаривающемся государстве. Однако если такое вознаграждение получает лицо с постоянным местопребыванием в другом Договаривающемся государстве, оно может также облагаться налогом в этом другом государстве.

9.7 Некоторые государства, желающие применить этот подход, могут также пожелать ограничить применение пункта 3 работниками, являющимися резидентами одного из Договаривающихся государств, что может быть сделано путем использования следующей формулировки:

3. Несмотря на предыдущие положения настоящей статьи, вознаграждение, получаемое лицом с постоянным резидентством в одном Договаривающемся государстве в отношении работы по найму в качестве члена штатного экипажа судна или воздушного судна, осуществляемой на борту судна или воздушного судна, эксплуатируемого в международном сообщении, облагается налогом только в этом государстве. Однако если судно или летательный аппарат эксплуатируется предприятием другого Договаривающегося государства, такое вознаграждение может также облагаться налогом в этом государстве.

9.8 В соответствии с альтернативным положением пункта 9.6 выше, Договаривающееся государство предприятия имеет основное право облагать налогом вознаграждение работника. Если работник является резидентом другого Договаривающегося государства, вознаграждение может также облагаться налогом в этом другом государстве при условии, что это государство обязано предоставить освобождение от двойного налогообложения в соответствии с положениями статьи 23 А или 23 В.

9.9 Поскольку это альтернативное положение допускает налогообложение в государстве деятельности предприятия, эксплуатирующего судно или летательный аппарат, оно может помочь урегулировать ситуацию с работниками, которые длительное время работают на борту морских или воздушных судов, эксплуатируемых в международном сообщении, и которые могут счесть выгодным установить свое резидентство в государствах, не облагающих налогом или облагающих незначительным налогом трудовой доход, полученный от такой работы, выполняемой за пределами их территории. Однако это положение предполагает, что Договаривающиеся государства имеют возможность в соответствии со своим внутренним законодательством облагать налогом вознаграждение работников, работающих на борту морских или воздушных судов, эксплуатируемых в

международном сообщении, только потому, что предприятия, эксплуатирующие эти морские или воздушные суда, являются предприятиями этих государств. Если это не так, то использование этого положения в сочетании с методом исключения для устранения двойного налогообложения создаст риск освобождения от двойного налогообложения. Предположим, например, что вышеуказанное положение включено в договор между государствами R и S, что государство R использует метод исключения и что работник, являющийся резидентом государства R, работает на рейсах между государством R и третьими государствами, выполняемых авиакомпанией, которая является предприятием государства S. В этом случае, если внутреннее законодательство государства S не позволяет государству S облагать налогом вознаграждение работников авиакомпании, которые не являются резидентами государства S и не работают в нем, государство S не сможет воспользоваться предоставленным ему правом на налогообложение, а государство R должно будет освободить такое вознаграждение от налога, поскольку в соответствии с положениями Конвенции государство S имеет право облагать это вознаграждение налогом.

9.10 Как поясняется в пункте 3.1 [пункт 10.1 Комментария ООН] Комментария к Статье 8, может быть предусмотрено, что упоминание о "месте эффективного управления" в альтернативном положении в пункте 2 [10] этого Комментария применимо, если место эффективного управления судоходным предприятием находится на борту судна. Согласно внутреннему законодательству некоторых стран-участников, налог взимается с вознаграждения, получаемого членами экипажа, не являющимися резидентами, в отношении работы на борту судна, только если судно имеет гражданство такого государства. По этой причине конвенции, заключенные между этими государствами, предусматривают, что право облагать налогом такое вознаграждение предоставляется государству, гражданином которого является судно. С другой стороны, многие государства не могут воспользоваться таким правом на налогообложение, и это положение в таких случаях может привести к неналоговой ситуации, аналогичной той, что описана в предыдущем пункте. Однако государства, имеющие этот принцип налогообложения в своем внутреннем законодательстве, могут договориться на двусторонней основе о предоставлении права облагать налогом вознаграждение в отношении работы на борту судна государству гражданства 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 применять 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 Статью 21, которая не применяется 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 иллюстрируют следующие примеры:

— 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 опцион⁴⁵). 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

⁴⁵ 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).

— 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 приобретается 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. В соответствии с "американским" фондовым опционом право приобретения 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).

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 23А и 23В, 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, необходимом 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.

3. Хотя статьи 14, 15, 19 и 23 могут быть в целом достаточными для избегания 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

ВОЗНАГРАЖДЕНИЕ ДИРЕКТОРОВ И 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 резидентства 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

Работники индустрии развлечений и спортсмены

1. Статья 17 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит Статью 17 Типовой конвенции ОЭСР. В отличие от термина "представитель индустрии развлечений", термин "представители индустрии спорта" не сопровождается в пункте 1 иллюстративными примерами, но, тем не менее, должен толковаться в широком смысле в соответствии с духом и целью статьи.

2. Комментарий к Статье 17 Типовой конвенции ОЭСР от 2010 года 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 другой стороны, она не распространяется на приезжего докладчика на конференции, либо административный или вспомогательный персонал (например, кинооператора, продюсера, кинорежиссера, хореографа, технический персонал, бригаду, сопровождающую поп-группу на гастролях, и т.д.). Между теми и другими

остаётся неопределённая категория, которая нуждается в рассмотрении всех аспектов деятельности соответствующего лица.

4. Физическое лицо может руководить представлением и участвовать в нём или может выступать как режиссер и продюсер телевизионной программы или фильма, одновременно играя в нём 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 её 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 предприятия 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 такой 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, составленного по следующему образцу:

Если резидент одного Договаривающегося государства получает доход, упомянутый в пункте 1 или 2, и такой доход подлежит налогообложению в другом Договаривающемся государстве на валовой основе, то такое физическое лицо может в течение [срок определяется Договаривающимися 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.

12. 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:

а) Первая ситуация заключается в том, что управляющая компания получает доход за выступление, например, группы спортсменов (которая сама по себе не является юридическим лицом).

б) Вторая ситуация возникает, когда команда, группа, оркестр и т.д. является юридическим лицом. Доход за выступления может быть выплачен этому юридическому лицу. Отдельные члены группы, оркестра и т.д. подлежат налогообложению в соответствии с пунктом 1 в государстве, где было дано представление, с любого вознаграждения (или начисленного им дохода), полученного в качестве участников представления; однако, если членам группы выплачивается периодическое фиксированное вознаграждение и трудно выделить долю в таком доходе, относящуюся к конкретному выступлению, страны-члены могут принять решение, в многостороннем или двустороннем порядке, не облагать его налогом. Элемент прибыли, начисленной за выступление юридическому лицу, подлежит налогообложению в соответствии с пунктом 2.

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 избежание 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 ПОЛОЖЕНИЯ

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 Статьи 23А или Статьи 23В 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 применения 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 аналогичные 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 суммой, 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 программы. 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 покрывается 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 Договариваемого государства в порядке компенсации за трудовую деятельность в прошлом, осуществлявшуюся в другом Договариваемом 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 Комментарий 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 предприятиями, 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 18В и учесть трансграничные вопросы, связанные с пенсиями, применяется пункт 4 комментария к пункту 1 Статьи 18А.

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 перевода 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 резидентства. 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 резидентства 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 резидентства. 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 резидентства, пенсионные взносы в программу, предусмотренную в этой стране, как правило, по-прежнему подлежат налоговой льготе. Однако зачастую взносы, выплачиваемые в стране резидентства работающим за границей лицом, не подпадают под действие льготы ни в стране резидентства, ни в стране пребывания. В таком случае сохранение участия в пенсионной программе в стране резидентства 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 резидентства.

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 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 резидентства 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 Договаривающемся государстве, которые вносятся физическим лицом, оказывающим услуги в другом Договаривающемся 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 Договаривающихся 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 Договаривающегося 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 невзаимной 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 Договаривающемся государстве, или от имени такого лица, в пенсионную программу

- a) признанную в целях налогообложения в другом Договаривающемся 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
- e) определения налога, подлежащего оплате таким лицом в первом упомянутом государстве, и
- f) 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:

а) 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

б) 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 резидентства), 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 резидентства на указанных условиях может быть предоставлена или в стране резидентства, 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 резидентства 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 резидентства, 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, покрываемые 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 резидентства 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 резидентства, 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 резидентства, 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 резидентства. Выражение "признанная в целях налогообложения" определено в подпункте 2b 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 резидентства, 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 резидентства. Если нормы государства пребывания в отношении признания пенсионных программ носят более ограничительный характер, нежели действующие в государстве резидентства, физическое лицо может посчитать, что взносы в пенсионную программу государства его резидентства подпадают под менее благоприятный режим в период его работы в государстве пребывания, нежели в период работы в государстве резидентства.

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 резидентства. 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 резидентства 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 пожелать дополнить данное положение, с тем чтобы оно распространялось на такие субститутные программы; это можно осуществить путем добавления следующего подпункта к пункту 2 предлагаемого положения:

а) 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 у (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 резидентства. 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 сослуживцами. Приведем следующий пример. Страна резидентства 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 резидентства, 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 резидентства 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 резидентства, 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 2 а 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, компаньонам 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 резидентства, правильным представляется ограничить применение положения взносами, которые

удовлетворяли бы требованиям для налоговой льготы, если бы данное физическое лицо оставалось в государстве резидентства. 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 Договаривающемся государстве в пользу физического лица, которое является резидентом другого Договаривающегося 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 Договаривающемся государстве, которой получает резидент другого Договаривающегося 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 а 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 выражения. Предполагается, что выражение "подлежит налогообложению только в" не мешает Договаривающемуся государству учитывать доход, освобожденный в соответствии с подпунктом а 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 28), 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 (государствами, 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 работников, которые являются постоянными резидентами или гражданами этого государства. С учетом того что пенсии, выплачиваемые ушедшим в отставку государственным служащим, должны иметь такой же налоговый режим, как и заработная плата или жалованье, выплачиваемые этим служащим во время их работы, исключение, аналогичное предусмотренному в подпункте 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 неперiodические 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 обязательно 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 в 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 покрывает

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 Комментарии 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 резидентства. 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 резидентства, 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 избежание двойного налогообложения, некоторые страны могут пожелать включить специальную статью о преподавателях. Разнообразие норм внутреннего налогового законодательства в различных странах, с одной стороны, или отсутствие таких норм, с другой стороны, препятствуют включению специального положения о преподавателях в Типовую конвенцию. Однако, если в ходе двусторонних переговоров Договаривающиеся государства предпочтут включить положение о приезжих преподавателях, при разработке такого положения следует учесть следующие аспекты:

(a) цель налогового договора заключается, как правило, в избежании двойного налогообложения, и двойное освобождение преподавателей нежелательно;

(b) рекомендуется ограничить льготы на время пребывания максимальным сроком (обычно двумя годами), а предельный срок может быть продлен в отдельных случаях по взаимной договоренности между компетентными органами Договаривающихся государств. Следует определить, будет ли доход от командировки, превышающей предельный срок, облагаться налогом с самого начала пребывания или просто с даты, наступающей по истечении предельного срока;

(с) 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);

(е) 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 ссылаться на пункт 5 приведенного ниже Комментария.

Пункт 2

4. Данный пункт воспроизводит пункт 2 Статьи 21 Типовой конвенции ОЭСР с тем отличием, что пункт 2 Статьи 21 Типовой конвенции ООН также охватывает случай, когда доход относится к постоянной базе, которую получатель дохода имеет в другом Договаривающемся государстве в соответствии со Статьей 14: Комитет считает, что применима следующая часть Комментария ОЭСР (дополнительные комментарии, заключенные в квадратные скобки, которые не являются частью Комментария ОЭСР, были вставлены для того, чтобы отразить описанное различие):

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 Договаривающемуся государству, в котором находится постоянное представительство [или постоянная база]. Пункт 2 не применяется к недвижимому имуществу, в отношении которого согласно пункту 4 Статьи 6 преимущественное право на обложение налогом имеет государство местонахождения собственности [...]. Поэтому недвижимое имущество, расположенное в одном из Договаривающихся государств и составляющее часть имущества постоянного представительства предприятия этого государства, расположенного в другом Договаривающемся государстве, подлежит налогообложению только в первом из упомянутых государств, в котором расположено это имущество и резидентом которого является получатель дохода. Это соответствует нормам, установленным в статьях 13 и 22 в отношении недвижимого имущества, поскольку пункты 2 этих статей применяются только к движимому имуществу постоянного представительства.

5. Этот пункт также распространяется на случаи, когда и бенефициар, и плательщик дохода являются резидентами одного и того же Договаривающегося государства, а доход относится к постоянному представительству [или к постоянной базе], которые бенефициар дохода имеет в другом Договаривающемся государстве. В таком случае

право облагать налогом предоставляется тому Договаривающемуся государству, в котором находится постоянное представительство [или постоянная база]. Если возникает двойное налогообложение, государство постоянного местопребывания должно предоставить льготу в соответствии с положениями Статьи 23А или Статьи 23В. Однако может возникнуть проблема, связанная с налогообложением дивидендов или процентов в государстве постоянного местопребывания как в государстве источника: статьи 7 и 23А не дают этому государству облагать налогом такой доход, в то время как, будь он выплачен резиденту другого государства, первое государство, как государство источника дивидендов или процентов, могло бы облагать налогом такие дивиденды или проценты по ставкам, предусмотренным в пунктах 2 статей 10 и 11. Договаривающиеся государства, которые сочтут такое положение неприемлемым, могут включить в свои конвенции положение, в соответствии с которым государство постоянного местопребывания получит право, как государство источника дивидендов или процентов, облагать налогом такой доход по ставкам, предусмотренным в пунктах 2 статей 10 и 11. Государство, где находится постоянное представительство, предоставило бы зачет такого налога согласно положениям пункта 2 Статьи 23А или пункта 1 Статьи 23В; разумеется, этот зачет не должен предоставляться в тех случаях, когда государство, где находится постоянное представительство, не облагает налогом дивиденды или проценты, относящиеся к постоянному представительству, в соответствии со своим внутренним законодательством.

6. Некоторые государства, которые применяют метод освобождения (Статья 23А), могут иметь основания для опасений, что режим, предоставляемый согласно пункту 2, может побудить предприятие одного из Договаривающихся государств закрепить активы, такие как акции, облигации или патенты, за постоянным представительством, расположенным в другом Договаривающемся государстве, с целью получения более благоприятного налогового режима. Во избежание подобных ситуаций, которые ряд государств рассматривают как злоупотребление, они могут посчитать такую операцию искусственной, и по этой причине будут рассматривать активы как фактически не связанные с постоянным представительством. Некоторые другие государства могут укрепить свои позиции, дополнив пункт 2 условием, предусматривающим, что этот пункт не применяется к случаям, когда операции проведены преимущественно с целью воспользоваться таким положением. 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 23А или Статьи 23В, как и в других случаях двойного налогообложения. В некоторых случаях пункты 2 и 3 могут пересекаться, и тогда они приводят к такому же результату.

6. На девятом совещании 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

Необязательный 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

Статья 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 23А 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 покрывается таким постоянным представительством или такой постоянной базой, то такой доход считается возникающим в государстве, в котором находится постоянное представительство или постоянная база.

Комментарий к главе IV НАЛОГООБЛАЖЕНИЕ 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. Как правило, морские и воздушные суда, эксплуатируемые в международном сообщении, и движимое имущество, относящееся к эксплуатации таких морских или воздушных судов, подлежат налогообложению только в государстве постоянного местонахождения (пункт 3). Это правило соответствует положениям Статьи 8 и пункта 3 Статьи 13. Договаривающиеся государства, которые предпочли бы предоставить исключительное право налогообложения государству, в котором находится место эффективного управления предприятием, могут в двусторонних конвенциях заменить пункт 3 положением, соответствующим тому, которое предлагается в пункте 2 комментария к Статье 8. Недвижимое имущество, относящееся к эксплуатации морских или воздушных судов, может облагаться налогом в государстве, в котором оно находится, в соответствии с правилом, изложенным 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.

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 узуфрукта, 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 НАЛОГООБЛАЖЕНИЯ

A. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций воспроизводит два альтернативных варианта Статьи 23 в целях избежания двойного налогообложения, а именно Статью 23А о методе освобождения и Статью 23В о методе зачета налогов.

2. Метод, которым страна позволяет избежать двойного налогообложения, зависит прежде всего от ее общей налоговой политики и структуры налоговой системы. Из-за отличий, существующих в различных налоговых системах, двусторонние налоговые договоры предусматривают наиболее гибкий инструмент приведения в соответствие различных налоговых систем и предотвращения или смягчения двойного налогообложения.

3. 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 инвестиций. Для развивающихся стран в первую очередь важно обеспечить, чтобы меры стимулирования с помощью налогов не утратили эффективность в связи с налогообложением в странах — экспортерах капитала, использующих систему зачета налога на иностранные доходы. Такого нежелательного результата удастся в некоторой мере избежать в двусторонних договорах с помощью применения зачета "сэкономленного налога", когда развитая страна предоставляет зачет не только в отношении уплаченного налога, но и в отношении налога, сэкономленного благодаря стимулирующему законодательству развивающейся страны. Метод освобождения также позволяет предотвратить указанный негативный эффект. Члены Группы из развивающихся стран посчитали необходимым подчеркнуть свое понимание того, что для таких стран главной и основополагающей задачей в процессе переговоров по заключению налоговых договоров является включение или метода освобождения, или оговорки о сэкономленном налоге. С другой стороны, некоторые члены 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 избежание 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 перечислению 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 "

сэкономленного налога" со стороны развитой страны. Под зачетом "сэкономленного налога" подразумевается зачет, предоставленный не только в отношении фактически уплаченного налога, но и в отношении налога, который фактически не был уплачен благодаря законодательству, предусматривающему меры стимулирования.

11. 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 — экспортерами капитала, которые применяют систему зачета налога на иностранные доходы. Изучение налоговых договоров, заключенных в последнее время между развитыми и развивающимися странами, показывает, что в них

по-прежнему содержатся положения о сэкономленном налоге, хотя сами эти положения становятся более ограниченными по 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 —экспортерами капитала, которые применяют систему зачета налога на иностранные доходы. Изучение налоговых договоров, заключенных в последнее время между развитыми и развивающимися странами, показывает, что в них по-прежнему содержатся положения о сэкономленном налоге, хотя сами эти положения становятся более ограниченными по 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. Приток международных инвестиций также может быть затруднен, если система устранения двойного налогообложения в стране, хотя и соответствует Статье 23 по форме, не приводит к устранению двойного налогообложения на практике. Например, механические особенности системы могут привести к непригодности иностранных налоговых кредитов. Это не только не соответствует духу Статьи 23, но и может препятствовать иностранным инвестициям.

13.1 Изменение формулировки пункта 2 Статьи 23 А в сторону отсылки к части налога, относящейся к таким статьям дохода, "которые могут облагаться налогом в этом другом государстве", а не к "полученным из этого другого государства", призвано привести формулировку пункта 2 Статьи 23 А в соответствие с формулировкой пункта 1 Статьи 23 В. Изменение формулировки не направлено на изменение смысла пункта 2 Статьи 23 А. Согласно любой из этих формулировок, зачет налога, взимаемого другим государством, ограничивается налогом, относящимся к статьям дохода, которые другое государство имеет право облагать налогом в соответствии с положениями договора.

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:

а) 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);

б) когда лицо является резидентом одного из Договаривающихся государств (R)⁴⁶ 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);

⁴⁶ Во всем тексте комментария к статьям 23А и 23В 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].

с) 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 а смягчается, сводясь к случаю б. 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 domicilia, 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 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 а 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 периода, 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 23А или Статьи 23В.

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 Договаривающемся государстве⁴⁷ Слова "подлежит налогообложению только" в одном из Договаривающихся государств лишают другое Договаривающееся государство права на налогообложение, что препятствует двойному налогообложению. Государством, которому предоставляется исключительное право на налогообложение, обычно является государством, в котором налогоплательщик является резидентом в значении Статьи 4, то есть государства R, но в соответствии с четырьмя статьями⁴⁸ исключительное право может быть предоставлено другому Договаривающемся государству (S), в котором налогоплательщик не является резидентом в значении Статьи 4.

⁴⁷ 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.

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

8. Статьи 23А и 23В 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 23А или Статьей 23В 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 23А или пункту 1 Статьи 23В.

9.1 [ниже приводится несколько измененный вариант того, что в настоящее время содержится в пункте 5 комментария к Статье 21] Однако если государство R применяет метод освобождения, может возникнуть проблема в отношении налогообложения дивидендов и процентов в государстве проживания как государстве источника: совокупность Статей 7 и 23 А не позволяет этому государству взимать налог с этого дохода, в то время как если бы он был выплачен резиденту другого государства, государство R, являющееся государством источника дивидендов или процентов, могло бы облагать такие дивиденды или проценты по ставкам, предусмотренным в пункте 2 Статей 10 и 11. Договариваемые государства, которые считают такую позицию неприемлемой, могут включить в свои конвенции положение, согласно которому государство резидентства будет иметь право, как государство источника дивидендов или процентов, взимать налог с такого дохода по ставкам, предусмотренным в пункте 2

Статей 10 и 11, несмотря на то, что оно применяет метод освобождения. Государство, в котором находится постоянное представительство [или постоянная база], будет предоставлять зачет такого налога в соответствии с положениями пункта 2 Статьи 23 А или пункта 1 Статьи 23 В; разумеется, такой зачет не будет предоставляться в тех случаях, когда государство, в котором находится постоянное представительство [или постоянная база], не облагает дивиденды или проценты, приписываемые постоянному представительству [или постоянной базе], в соответствии со своим внутренним законодательством.

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 облагать налогом этот доход (кроме дохода от недвижимого имущества, расположенного в третьем государстве), если он относится к данному постоянному представительству [или постоянной базе] (пункт 2 Статьи 21). Государство R должно предоставить льготу по Статье 23А или Статье 23В 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).

11.1 В некоторых случаях один и тот же доход или капитал может облагаться налогом в каждом Договаривающемся государстве как доход или капитал одного из его резидентов. Это может произойти, например, когда одно из Договаривающихся государств облагает налогом весь мировой доход организации, являющейся резидентом этого государства, в то время как другое государство рассматривает эту организацию как прозрачную в финансовом отношении и облагает налогом членов этой организации, являющихся резидентами этого другого государства, их соответствующую долю дохода. Фраза "(за исключением случаев, когда эти положения допускают налогообложение в этом другом государстве только потому, что доход также является доходом, полученным резидентом этого государства)" разъясняет, что в таких случаях, оба государства не обязаны на взаимной основе предоставлять друг другу освобождение от налога, взимаемого исключительно на основании резидентства налогоплательщика, и поэтому каждое государство обязано предоставлять

освобождение от двойного налогообложения только в той степени, в которой налогообложение другим государством соответствует положениям Конвенции, допускающим налогообложение соответствующего дохода в качестве государства источника или государства, где имеется постоянное представительство [или постоянная база], к которому относится этот доход, тем самым исключая налогообложение, которое было бы исключительно результатом резидентства лица в этом другом государстве. Хотя такой результат логически вытекал бы из формулировок Статей 23 А и 23 В даже в отсутствие этой фразы, добавление этой фразы устраняет любые сомнения в этом отношении.

11.2 Принципы, изложенные в предыдущем пункте, иллюстрируются следующими примерами:

— Пример А: Организация, созданная в государстве R, является резидентом государства R и, следовательно, облагается налогом на свой доход по всему миру в этом государстве. Государство S рассматривает эту организацию как фискально прозрачную и облагает налогом членов организации на их соответствующую долю дохода, полученного через эту организацию. Все члены организации являются резидентами государства S. Весь доход организации представляет собой предпринимательскую прибыль, относящуюся к постоянному представительству [или постоянной базе], расположенному в государстве R. В этом случае при определении налога, подлежащего уплате юридическим лицом, государство R не будет обязано предоставлять льготы в соответствии со Статьей 23 А или 23 В в отношении дохода юридического лица, поскольку единственной причиной, по которой государство S может облагать этот доход налогом в соответствии с положениями Конвенции, является резидентство членов юридического лица. Государство S, с другой стороны, должно будет предоставить льготу в соответствии со Статьей 23 А или 23 В в отношении всего дохода организации, поскольку этот доход может облагаться налогом в государстве R в соответствии с положениями Статьи 7 независимо от того, что государство R считает, что доход получен организацией - резидентом государства R. При определении суммы подоходного налога, уплаченного в государстве R для целей предоставления льготы от двойного налогообложения участникам организации в соответствии со Статьей 23 В, государство S должно будет учесть налог, уплаченный организацией в государстве R.

— Пример В: Те же факты, что и в примере А, за исключением того, что 30 процентов дохода, полученного через предприятие, составляют проценты, возникающие в государстве S и относящиеся к постоянному представительству [или постоянной базе] в государстве R, а остальная часть дохода представляет собой предпринимательскую прибыль, относящуюся к тому же постоянному представительству [или постоянной базе]. В этом случае освобождение от двойного налогообложения в отношении прибыли от предпринимательской деятельности,

отличной от процентов, будет предоставляться, как описано в примере А. Однако в случае процентов государство R должно будет предоставить субъекту зачет в соответствии с пунктом 2 Статьи 23 А или пунктом 1 Статьи 23 В на сумму налога на проценты, уплаченную в государстве S всеми членами субъекта, не превышающую меньшего из двух значений: 10 процентов от валовой суммы процентов (что является максимальной суммой налога, которая может быть уплачена в государстве S в соответствии с пунктом 2 Статьи 11) или налога, подлежащего уплате в государстве R с этих процентов (последняя часть пункта 2 Статьи 23 А и пункта 1 Статьи 23 В). Государство S, с другой стороны, также должно будет предоставить освобождение в соответствии со Статьей 23 А или 23 В членам организации, которые являются резидентами государства S, поскольку этот доход может облагаться налогом в государстве R в соответствии с положениями пункта 1 Статьи 7. Если государство S применяет метод освобождения, предусмотренный Статьей 23 А, это означает, что государство S должно будет освободить от налогообложения долю процентов, приходящихся на членов, являющихся резидентами государства S (см. пункт 5 комментария к Статье 21 и пункт 9 комментария к Статьям 23 А и 23 В). Если государство S применяет метод зачета в соответствии со Статьей 23 В, зачет должен применяться только в отношении той части налога, подлежащего уплате в государстве S, которая превышает сумму налога, которую государство S имело бы право взимать в соответствии с пунктом 2 Статьи 11, и этот зачет должен предоставляться в отношении суммы налога, уплаченного в государстве R, после вычета зачета, который само государство R должно предоставить в отношении налога, подлежащего уплате в государстве S в соответствии с пунктом 2 Статьи 11.

— Пример С: Те же факты, что и в примере А, за исключением того, что весь доход организации получен от недвижимого имущества, расположенного в государстве S. В этом случае при определении налога, подлежащего уплате организацией, государство R должно будет предоставить льготу по Статье 23 А или 23 В в отношении всего дохода организации, поскольку этот доход может облагаться налогом в государстве S в соответствии с положениями Статьи 6 независимо от того, что государство S считает, что доход получен членами, которые являются резидентами государства S. Государство S, с другой стороны, не обязано предоставлять льготы по Статье 23 А или 23 В, поскольку единственной причиной, по которой государство R может облагать доход в соответствии с положениями Конвенции, является постоянное местопребывание организации (результат был бы таким же, даже если бы доход относился к постоянному представительству [или постоянной базе], расположенной в государстве R: см. первое предложение пункта 9 Комментария к Статьям 23 А и 23 В).

— Пример D: Те же факты, что и в примере А, за исключением того, что весь доход организации - это проценты, возникающие в государстве S, которые не относятся к постоянному представительству [или постоянной базе]. В этом случае при определении

налога, подлежащего уплате организацией, государство R должно будет предоставить организации кредит в соответствии с пунктом 2 Статьи 23 А или пунктом 1 Статьи 23 В на сумму налога на проценты, уплаченную в государстве S всеми членами организации, не превышающую меньшего из двух значений: 10 процентов от валовой суммы процентов (что является максимальной суммой налога, которая может быть уплачена в государстве S в соответствии с пунктом 2 Статьи 11) или налога, подлежащего уплате в государстве R с этих процентов (последняя часть пункта 2 Статьи 23 А и пункта 1 Статьи 23 В). Государство S, с другой стороны, не будет обязано предоставлять льготы в соответствии со Статьей 23 А или 23 В в отношении дохода юридического лица, поскольку этот доход не возникает в государстве R и не связан с постоянным представительством [или постоянной базой] в государстве R, и единственной причиной, по которой государство R может облагать налогом этот доход, является то, что этот доход также является доходом, полученным резидентом государства R. Пункт 1 Статьи 11 подтверждает право государства R облагать проценты налогом как доход, полученный юридическим лицом - резидентом государства R.

— Пример E: Те же факты, что и в примере D, за исключением того, что весь доход организации - это проценты, возникающие в государстве R. В этом случае при определении налога, подлежащего уплате организацией, государство R не будет обязано предоставлять льготы по Статье 23 А или 23 В в отношении дохода организации, поскольку единственной причиной, по которой государство S может облагать этот доход в соответствии с положениями Конвенции, является резидентство членов организации. Государство S, с другой стороны, должно будет предоставить членам организации кредит в соответствии с пунктом 2 Статьи 23 А или пунктом 1 Статьи 23 В на сумму налога на проценты, уплаченную организацией в государстве R, не превышающую меньшего из двух значений: 10 процентов от валовой суммы процентов (что является максимальной суммой налога, которая может быть уплачена в государстве R в соответствии с пунктом 2 Статьи 11) или налога, подлежащего уплате в государстве S с этих процентов (последняя часть пункта 2 Статьи 23 А и пункта 1 Статьи 23 В). Однако государство S не будет обязано предоставлять льготы в соответствии со Статьей 23 А или 23 В в отношении налога, уплаченного в государстве R сверх максимальной суммы налога, которая может быть [взыскана] в соответствии с пунктом 2 Статьи 11, поскольку проценты не относятся к постоянному представительству [или постоянной базе] в государстве R и единственной причиной, по которой государство R может взимать такой дополнительный налог, является то, что доход также является доходом, полученным резидентом государства R. [...] [Пункт 1 Статьи 21 подтверждает право государства R облагать проценты налогом как доход, полученный организацией - резидентом государства R].

— Пример F: Те же факты, что и в примере D, за исключением того, что весь доход организации - это проценты, возникающие в третьем государстве. В этом случае при определении налога, подлежащего уплате организацией, государство R не будет обязано предоставлять льготы по Статье 23 А или 23 В в отношении дохода организации, поскольку единственной причиной, по которой государство S может облагать этот доход налогом в соответствии с положениями Конвенции, является резидентство членом организации. Государство S также не будет обязано предоставлять льготы в соответствии со Статьей 23 А или 23 В в отношении дохода организации, поскольку этот доход не возникает в государстве R и не относится к постоянному представительству [или постоянной базе] в государстве R, и единственная причина, по которой государство R может облагать налогом этот доход, заключается в том, что этот доход также является доходом, полученным резидентом государства R. Пункт 1 Статьи 21 подтверждает право государства R облагать проценты налогом как доход, полученный организацией - резидентом государства R. Пункт 1 Статьи 21 также подтверждает право государства S облагать проценты налогом как доход, полученный членами организации, которые являются резидентами государства S.

В. Описание методов устранения 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 применяться двумя главными методами:

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";

б) 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 применяться двумя главными методами:

а) государство R разрешает вычесть общую сумму налога, уплаченного в другом государстве, из дохода, который может облагаться налогом в таком государстве; этот метод называется "полный зачет налога";

б) 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.

С. 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): $35\,000 + 4000 = 39\,000$, а в случае (ii): $35\,000 + 8000 = 43\,000$.

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.

а) Полное освобождение

Государство R облагает налогом 80 000 по ставке налога, применимой к 80 000, то есть в размере 30 процентов.

	Случай (i)	Случай (ii)
Налог в государстве R, 30 % от 80 000	24 000	24 000
Плюс налог в государстве S	4 000	8 000
Итого налоги	28 000	32 000
Льгота, предоставленная государством R на сумму	11 000	11 000

б) 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, 30 % от 80 000	28 000	28 000
Плюс налог в государстве S	4 000	8 000
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 а (i), а (ii) и б (i), — то налогоплательщик будет в выигрыше по сравнению с ситуацией, когда весь его доход был бы получен исключительно в государстве R. В обратном случае — б (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, 30 % от 80 000	35 000	35 000
Минус налог в государстве S	-4 000	-8 000
Причитающийся налог	31 000	27 000
Итого налоги	35 000	35 000
Льгота, предоставленная государством R на сумму	4 000	8 000

b) Обыкновенный зачет налога

Государство R исчисляет налог со всего дохода в размере 100 000 по ставке 35 процентов и разрешает вычесть налог, причитающийся в государстве S с дохода, полученного в государстве S, но в любом случае сумма скидки не может превышать ту часть налога в государстве R, которая приходится на доход, полученный в государстве S (максимальный вычет). Максимальный вычет составит 35 процентов от 20 000 = 7000

	Случай (i)	Случай (ii)
Налог в государстве R, 30 % от 80 000	35 000	35 000
Минус налог в государстве S	-4 000	
За вычетом максимального налога		-7 000
Причитающийся налог	31 000	28 000
Итого налоги	35 000	36 000
Льгота, предоставленная государством R на сумму	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.

27. Если налог, причитающийся в государстве S, выше, а зачет ограничен (обыкновенный зачет), налогоплательщик не получит вычет на всю сумму налога, уплаченного в государстве S. В этом случае результат будет менее благоприятным для

налогоплательщика, чем если бы весь его доход возникал в государстве R, и в этих обстоятельствах метод обычного зачета будет иметь тот же эффект, что и метод освобождения с прогрессией.

Таблица 23 - 1 Общая сумма налога в различных случаях, показанных выше

А. Все доходы, возникающий в 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

Таблица 23 - 1 (продолжение)

Полное освобождение (20a)	28 000	32 000
Освобождение с прогрессией (20b)	32 000	36 000
Полный зачет налога (23a)	35 000	35 000
Обыкновенный зачет налога (23b)	35 000	36 000

¹ Цифры в скобках относятся к пунктам этого Комментария.

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 (20a) ¹	11 000	11 000
Освобождение с прогрессией (20b)	7 000	7 000
Полный зачет налога (23a)	4 000	8 000
Обыкновенный зачет налога (23b)	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, используются оба ведущих принципа. Некоторые государства отдают предпочтение первому из них, некоторые - второму. Теоретически единый принцип мог бы считаться более желательным, но в силу упомянутых предпочтений, каждому государству было предоставлено сделать свой собственный выбор.

29. С другой стороны, было сочтено важным ограничить число методов, основанных на каждом ведущем принципе, которые могут быть применены. С учетом данного ограничения статьи были составлены таким образом, чтобы страны-члены могли выбрать один из двух методов:

- методом исключения с прогрессией (Статья 23 А) и

- метод обычного зачета налога (Статья 23 В).

30. Если два Договаривающихся государства принимают один и тот же метод, достаточно будет включить соответствующую статью в конвенцию. С другой стороны, если два Договаривающихся государства используют 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 [а также 12 и 12А] может подлежать обложению ограниченным налогом в другом Договаривающемся государстве S. В таком случае Статья 23А 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 23А 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. Расхождения в квалификационных критериях

32.1 Обе Статьи 23 А и 23 В требуют предоставления льгот с использованием метода освобождения или зачета налога, в зависимости от обстоятельств, когда статья дохода или капитала может облагаться налогом в государстве источника в соответствии с положениями Конвенции. Таким образом, государство постоянного местопребывания обязано применять метод освобождения или зачета в отношении статьи дохода или капитала, если Конвенция разрешает налогообложение этой статьи Государством источника.

32.2 Толкование фразы "может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве в соответствии с положениями настоящей Конвенции", которая используется в обеих статьях, особенно важно при рассмотрении случаев, когда государство постоянного местопребывания и государство источника по-разному классифицируют одну и ту же статью дохода или капитала для целей положений Конвенции.

32.3 В этой связи необходимо рассмотреть различные ситуации. Если из-за различий во внутреннем законодательстве между государством источника и государством постоянного местопребывания первое применяет в отношении

конкретной статьи дохода или капитала положения Конвенции, отличные от тех, которые государство постоянного местопребывания применило бы к той же статье дохода или капитала, доход все равно облагается налогом в соответствии с положениями Конвенции, как они толкуются и применяются государством источника. Таким образом, в этом случае обе статьи требуют, чтобы освобождение от двойного налогообложения предоставлялось государством постоянного местопребывания, несмотря на расхождения в квалификационных критериях, возникающие в результате различий во внутреннем законодательстве.

32.4 Этот момент можно проиллюстрировать на следующем примере. Товарищество, учрежденное в этом государстве, осуществляет предпринимательскую деятельность через постоянное представительство в государстве Е. Партнер, проживающий в государстве R, отчуждает свою долю в этом товариществе. Государство Е рассматривает товарищество как финансово прозрачное, в то время как государство R рассматривает его как налогооблагаемый субъект. Поэтому государство Е считает, что отчуждение доли в товариществе является для целей его Конвенции с государством R отчуждением партнером базовых активов бизнеса, осуществляемого товариществом, которое может облагаться налогом в этом государстве в соответствии с пунктом 1 или 2 Статьи 13. Государство R, поскольку оно рассматривает товарищество как налогооблагаемый субъект, считает, что отчуждение доли в товариществе сходно отчуждению доли в компании, которая не может облагаться налогом в государстве Е в силу пункта 5 Статьи 13. В таком случае расхождения в квалификационных критериях возникают исключительно из-за различного толкования товарищества во внутреннем законодательстве двух государств, и государство Е должно рассматриваться государством R как облагающее налогом доход от отчуждения "согласно положениям Конвенции" для целей применения Статьи 23 А или Статьи 23 В. Таким образом, государство R должно предоставить освобождение согласно Статье 23 А или зачет налога согласно Статье 23 В независимо от того, что в соответствии со своим внутренним законодательством оно рассматривает доход от отчуждения как доход от отчуждения акций юридического лица и что, если бы квалификация дохода государства Е соответствовала квалификационным критериям государства R, государство R не должно было бы предоставлять освобождение согласно Статье 23 А или Статьей 23 В. Поэтому в таком случае двойное налогообложение не возникает.

32.5 Статья 23 А и Статья 23 В, однако, не требуют, чтобы государство пребывания устраняло двойное налогообложение во всех случаях, когда государство источника взимает налог, применяя к статье дохода положение Конвенции, отличное от того, которое государство пребывания считает применимым. Например, в приведенном выше примере, если для целей применения пункта 2 Статьи 13 государство Е считает, что товарищество осуществляло предпринимательскую деятельность через постоянное место ведения бизнеса, а государство R считает, что применяется пункт 5, поскольку

товарищество не имело постоянного места ведения бизнеса в государстве Е, то фактически возникает спор о том, облагало ли государство Е доход в соответствии с положениями Конвенции. То же самое можно сказать, если государство Е, применяя пункт 2 Статьи 13, толкует фразу "составляющие часть имущества предприятия" таким образом, что она включает определенные активы, которые не подпадают под значение этой фразы согласно толкованию, данному государством R. Такие конфликты возникающие в результате различного толкования фактов или различного толкования положений Конвенции, следует отличать от расхождения квалификационных критериев, описанных в предыдущем пункте, когда расхождение основано не на различном толковании положений Конвенции, а на различных положениях национального законодательства. В первом случае государство R может утверждать, что государство Е не ввело свой налог в соответствии с положениями Конвенции, если оно применило свой налог на основании того, что государство R считает неправильным толкованием фактов или неправильным толкованием Конвенции. Государствам следует использовать положения Статьи 25 (Процедура взаимных соглашений), в частности ее пункт 3, для разрешения такого рода конфликтов в случаях, которые в противном случае привели бы к неустранимому двойному налогообложению.

32.6 Выражение "в соответствии с положениями настоящей Конвенции может облагаться налогом" должно также толковаться в связи с возможными случаями освобождения от двойного налогообложения, которые могут возникнуть в соответствии со Статьей 23 А. Если государство источника считает, что положения Конвенции не позволяют ему облагать налогом статью дохода или капитала, которую оно в противном случае имело бы право облагать, государство пребывания должно для целей применения пункта 1 Статьи 23 А считать, что статья дохода не может облагаться налогом государство источника в соответствии с положениями Конвенции, даже если государство постоянного местопребывания применяло бы Конвенцию иначе, чтобы иметь право облагать этот доход, если бы оно находилось в положении государства источника. Таким образом, в соответствии с пунктом 1 государство постоянного местопребывания не обязано освобождать статью дохода от налогообложения, что соответствует основной функции Статьи 23, которая заключается в устранении двойного налогообложения.

Пункт 32.6 применим только в той степени, в которой государство источника "применяет положения настоящей Конвенции" для освобождения статьи дохода или капитала от налогообложения. Таким образом, очевидно, что пункт 32.6 не применим к случаям, когда, при отсутствии каких-либо конфликтов квалификационных критериев, Конвенция предоставляет право на налогообложение государству источника, но это государство в соответствии со своим национальным законодательством не использует это право. Например, когда развивающаяся страна предоставляет специальные налоговые льготы, призванные способствовать экономическому развитию, в

отношении определенных статей дохода. В таких случаях государство постоянного местопребывания все равно должно освободить эти статьи дохода от налога в соответствии с положениями пункта 1 Статьи 23 А (см. цитируемый пункт 34 Комментария ОЭСР к Статье 23).

32.7 Эту ситуацию можно проиллюстрировать, рассмотрев вариант примера, описанного выше. Товарищество, учрежденное в этом государстве, осуществляет предпринимательскую деятельность через постоянное место ведения бизнеса в государстве Е, а партнер, проживающий в государстве R, отчуждает свою долю в этом товариществе. Однако, изменяя факты примера, теперь предполагается, что государство Е рассматривает товарищество как налогооблагаемый субъект, в то время как государство R рассматривает его как финансово прозрачное; далее предполагается, что государство R является государством, применяющим метод освобождения. Государство Е, поскольку оно рассматривает товарищество как корпоративное образование, считает, что отчуждение доли в товариществе сродни отчуждению доли в компании, которую оно не может облагать налогом в силу пункта 5 Статьи 13. Государство R, с другой стороны, считает, что отчуждение доли в товариществе должно было облагаться государством Е как отчуждение партнером базовых активов бизнеса, осуществляемого товариществом, к которому были бы применимы пункты 1 или 2 Статьи 13. При определении того, есть ли у него обязательство освободить доход в соответствии с пунктом 1 Статьи 23 А, государство R должно, тем не менее, учитывать, что, ввиду того, как положения Конвенции применяются в сочетании с внутренним законодательством государства Е, это государство может не облагать доход налогом в соответствии с положениями Конвенции. Таким образом, государство R не обязано освобождать доход от налога.

F. Несовпадение сроков

32.8 Положения Конвенции, позволяющие государству источника облагать налогом конкретные статьи дохода или капитала, не предусматривают каких-либо ограничений в отношении того, когда такой налог должен взиматься (см., например, пункт 2.2 комментария к Статье 15). Поскольку обе Статьи 23 А и 23 В требуют предоставления льготы в тех случаях, когда статья дохода или капитала может облагаться налогом в государстве источника в соответствии с положениями Конвенции, из этого следует, что такая льгота должна предоставляться независимо от того, когда налог взимается в государстве источника. Таким образом, государство постоянного местопребывания должно предоставлять освобождение от двойного налогообложения с использованием метода зачета или освобождения в отношении такой статьи дохода или капитала, даже если государство источника облагает ее налогом в более раннем или более позднем году. Некоторые государства, однако, не следуют формулировкам Статьи 23 А или 23 В в своих двусторонних конвенциях и увязывают освобождение от двойного налогообложения, которое они предоставляют в соответствии с налоговыми

конвенциями, с тем, что предусмотрено в их внутреннем законодательстве. Однако ожидается, что эти государства будут искать другие пути (например, процедуру взаимного соглашения) для освобождения от двойного налогообложения, которое может возникнуть в случае, когда государство источника взимает налог в другом налоговом году.

II. Комментарий к положениям Статьи 23 А (метод освобождения от налога)

Пункт 1

А. Обязательство государства постоянного местопребывания предоставить освобождение от налога

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).

36. Следует также отметить, что, как разъясняется в пунктах 11.1 и 11.2 выше, Статья 23 А не обязывает Договаривающееся государство освобождать от налога доход или капитал, если единственной причиной, по которой другое Договаривающееся

государство может облагать этот доход или капитал в соответствии с положениями Конвенции, является то, что это другое государство относит этот доход или капитал на счет резидента этого другого государства.

15. В соответствии с Типовой конвенцией Организации Объединенных Наций право облагать налогом в государстве источника распространяется во многих случаях на доход, который согласно Типовой конвенции ОЭСР подлежит налогообложению только в государстве постоянного местопребывания. Следовательно, многие страны, придерживающиеся метода освобождения в своих двусторонних конвенциях, могут пожелать ограничить применение пункта 1 Статьи 23А, в частности ограничив применение освобождения от налога только тем доходом, с которого был фактически уплачен налог в государстве источника, или применяя к некоторым статьям дохода не метод освобождения, а зачет налога, предусмотренный в пункте 2 Статьи 23А. Кроме того, поскольку пункт 1 Статьи 23А Типовой конвенции Организации Объединенных Наций имеет более широкую сферу применения, 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 23А.

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 23А содержит принцип, согласно которому государство постоянного местопребывания должно предоставить освобождение, но не предусматривает подробных правил относительно того, как осуществляется такое освобождение. Это соответствует общей структуре Конвенции. Статьи 6–22 также содержат нормы, относящиеся к праву облагать налогом различные виды дохода или капитала, не определяя, как правило, налогооблагаемый доход или капитал, вычеты, ставки налогов и т.д. (см., однако, [пункт 3 Статьи 7 и] Статью 24). Опыт показывает, что может возникнуть множество проблем. Особенно это относится к Статье 23А. Некоторые из этих проблем рассматриваются в последующих пунктах. При отсутствии конкретного положения в Конвенции применяется внутреннее законодательство каждого из 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 23А, 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:

а) Внутренний доход (валовой минус скидки на расходы) 100

б) Доход из другого государства

(валовой минус скидки на расходы) 100

с) Итого доход 200

д) Вычеты в связи с другими расходами, предусмотренные в законодательстве государства постоянного местопребывания и не связанные с любым доходом, указанным в а или б, в частности страховые премии, взносы в благотворительные учреждения -20

е) "Чистый" доход 180

ф) Личные и семейные скидки -30

г) Доход, подлежащий налогообложению 150

Вопрос заключается в том, какая сумма должна быть освобождена от налога, например:

— 100 (строка б), при этом остается налогооблагаемый доход в размере 50;

— 90 (половина строки е, в соответствии с соотношением между строкой б и строкой с, при этом остается 60 (строка ф полностью вычитается из внутреннего дохода));

— 75 (половина строки г, в соответствии с соотношением между строкой б и строкой с, 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 собственные законодательство и методику. Договаривающиеся государства, которые предпочитают решать особые проблемы в своих конвенциях, разумеется, могут сделать это в ходе двусторонних переговоров. И наконец, отмечается тот факт, что эта

проблема имеет также важное значение для государств, пользующихся методом зачета налога [...].

2. Учет убытков

44. Некоторые государства, применяя Статью 23А, учитывают убытки, понесенные в другом государстве, таким же образом, как и доход, возникающий в этом государстве : как государство постоянного местопребывания (государство R) они не разрешают вычитать убытки, понесенные в связи с недвижимым имуществом или постоянным представительством, расположенным в другом государстве (E или S). При условии, что это другое государство разрешает переносить такие убытки, налогоплательщик не несет каких-либо потерь, поскольку он просто не может претендовать на двойной вычет тех же самых убытков и в государстве E (или S), и в государстве R. Другие государства, как 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 23А 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-ленов 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 23А [...].

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 [а также 12 и 12А] 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 23В применяется к пункту 2 Статьи 23А *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 обычного зачета налога, возникнет только в ограниченном количестве случаев. Если в таких случаях Договаривающиеся государства предпочтут отказаться от ограничения и применить метод полного зачета налога, они могут сделать это, изъяв второе предложение пункта 2.

Дивиденды компании от значительного пакета акций

49. Комбинированный эффект применения пунктов 1 и 2 Статьи 10 и Статьи 23 (статьи 23А и 23В, в зависимости от ситуации) заключается в том, что государство постоянного местопребывания акционера может облагать налогом дивиденды, возникающие в другом государстве, но оно должно зачесть в счет своего собственного налога на такие дивиденды налог, уплаченный государству, где возникли дивиденды, по ставке, установленной в пункте 2 Статьи 10. Этот режим в равной мере применяется, если получатель дивидендов является материнской компанией, получающей дивиденды от дочерней компании; в таком случае налог, удержанный в государстве дочерней компании и зачтенный в государстве материнской компании, ограничивается [___] процентами от валовой суммы дивидендов в результате применения подпункта а пункта 2 Статьи 10.

50. Эти положения позволяют эффективно избежать юридического двойного налогообложения дивидендов, но не мешают постоянно повторно облагать налогом прибыль компании, распределенную материнской компании — сначала на уровне дочерней компании, а затем на уровне материнской компании. Такое повторное налогообложение создает серьезное препятствие развитию международных инвестиций. Многие государства признали это и включили в свое внутреннее законодательство положения, призванные обойти это препятствие. Более того, такие положения часто включаются в конвенции об избежании двойного налогообложения.

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:

а) 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 23А).

б) Зачет основных налогов

В отношении дивидендов, полученных от дочерней компании, государство, резидентом которого является материнская компания, предоставляет зачет, предусмотренный в пункте 2 Статьи 23А или в пункте 1 Статьи 23В, 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 23В).

с) 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 23А), и большинство конвенций, заключенных между странами-членами ОЭСР, которые придерживаются метода освобождения, следуют этому принципу. Согласно пункту 3 Статьи 23А государство постоянного местопребывания сохраняет за собой право учитывать сумму освобожденного от налога дохода или капитала при определении налога, взимаемого с остальной части дохода или капитала. Это правило применяется даже в том случае, когда освобожденный от налога доход (или статьи капитала) и налогооблагаемый доход (или

статьи капитала) начисляются тем лицам (например, мужу и жене), чьи доходы (или статьи капитала) облагаются налогом совместно в соответствии с внутренним законодательством. Этот принцип прогрессии применяется к доходу или капиталу, освобожденному от налогов в силу пункта 1 Статьи 23А, а также к доходу или капиталу, который согласно любому другому положению Конвенции "подлежит налогообложению только" в другом Договариваемом государстве [...]. Именно поэтому в Типовой конвенции 1977 года принцип прогрессии был перенесен из пункта 1 Статьи 23А в новый пункт 3 той же статьи и делается ссылка на освобождение от налога "в соответствии с каким-либо положением Конвенции".

56. Пункт 3 Статьи 23А касается только государства постоянного местопребывания. Формулировка статьи не препятствует применению государством источника положений его внутреннего законодательства относительно прогрессии.

Пункт 4

16.1 Комитет считает, что следующий комментарий к пункту 4 Статьи 23 А Типовой конвенции ОЭСР применим к пункту 4 (дополнительные комментарии, выделенные курсивом в квадратных скобках и не являющиеся частью комментария к Типовой конвенции ОЭСР, были вставлены для того, чтобы отразить тот факт, что пункт 4 также применяется, когда государство источника применяет положения пункта 2 Статьи 12 к статье дохода):

56.1 Целью настоящего пункта является избежание двойного освобождения от налогообложения в результате разногласий между государством постоянного местопребывания и государством источника по фактам дела или по интерпретации положений Конвенции. Этот пункт применяется, когда, с одной стороны, государство источника интерпретирует факты дела или положения Конвенции таким образом, что статья дохода или капитала подпадает под положение Конвенции, которое исключает его право облагать налогом эту статью дохода или капитала или ограничивает налог, который он может взимать, в то время как, с другой стороны, государство постоянного местопребывания принимает иную интерпретацию фактов или положений Конвенции и, таким образом, считает, что эта статья дохода или капитала может облагаться налогом в государстве источника в соответствии с Конвенцией, что в отсутствие этого пункта привело бы к обязательству государства постоянного местопребывания предоставить освобождение в соответствии с положениями пункта 1.

56.2 Пункт применяется только в той мере, в какой государство источника применило положения Конвенции для освобождения от налога статьи дохода или капитала или применило положения пункта 2 Статьи 10, [...] 11 [, 12 или 12А] к статье дохода. Таким образом, пункт не будет применяться, если государство источника считает, что оно может облагать налогом статью дохода или капитала в соответствии с положениями Конвенции, но когда фактически не взимается налог с такого дохода или капитала в соответствии с положениями внутреннего законодательства государства

источника. В таком случае государство постоянного местопребывания должно освободить от налога эту статью дохода в соответствии с положениями пункта 1, поскольку освобождение в государстве источника не является результатом применения положений Конвенции, а скорее внутреннего законодательства государства источника (см. пункт 34 выше). Аналогичным образом, если государство источника и государство постоянного местопребывания не согласны не только в отношении квалификации дохода, но и в отношении суммы такого дохода, пункт 4 применяется только к той части дохода, которую государство источника освобождает от налога посредством применения Конвенции или к которой это государство применяет пункт 2 Статьи 10, [...] 11 [,12 или 12A].

56.3 Случаи, когда применяется этот пункт, следует отличать от случаев, когда квалификация статьи дохода в соответствии с внутренним законодательством государства источника взаимодействует с положениями Конвенции, чтобы не допустить, чтобы это государство облагало налогом статью дохода или капитала в обстоятельствах, когда квалификация статьи дохода в соответствии с внутренним законодательством государства постоянного местопребывания не имела бы того же результата. В таком случае, который обсуждается в пунктах 32.6 и 32.7 выше, пункт 1 не налагает на государство постоянного местопребывания обязательства предоставлять освобождение, поскольку статья дохода не может облагаться налогом в государстве источника в соответствии с Конвенцией. Поскольку пункт 1 не применяется, положения пункта 4 не требуются в таком случае для обеспечения права на налогообложение государства постоянного местопребывания.

16.2 Пункт 4 применяется в случае, когда государство источника интерпретирует факты дела или положения Конвенции таким образом, что статья дохода или капитала подпадает под положение Конвенции, которое не позволяет государству источника облагать налогом эту статью, в то время как государство постоянного местопребывания принимает иную интерпретацию, согласно которой статья подпадает под положение Конвенции, которое позволяет государству источника облагать налогом эту статью. Например, с одной стороны, государство источника считает, что услуги, оказываемые предприятием государства постоянного местопребывания через сотрудников, не оказываются для одного или смежного проекта на его территории в течение более 183 дней в течение двенадцатимесячного периода и, следовательно, считает, что в соответствии со Статьями 5 и 7 оно не может облагать налогом доход, причитающийся за эти услуги. С другой стороны, государство постоянного местопребывания предприятия считает, что эти услуги оказываются для одного или смежного проекта в течение более 183 дней в государстве источника. Государство постоянного местопребывания, таким образом, считает, что доход, относящийся к этим услугам, подлежит налогообложению в государстве источника в соответствии со Статьями 5 и 7. При отсутствии пункта 4 государство постоянного местопребывания должно, в

соответствии со своим толкованием Конвенции, освободить от налога доход, относящийся к этим услугам в соответствии с пунктом 1. В таком случае, в той мере, в которой различие взглядов не разрешается посредством процедуры взаимного согласования (которую налогоплательщик вряд ли инициирует, поскольку он получает выгоду от этого различия взглядов, что приводит к отсутствию налогообложения), пункт 4 позволяет государству постоянного местопребывания не применять пункт 1, тем самым избегая освобождения от двойного налогообложения.

16.3 Пункт 4 применяется только в той мере, в которой государство источника " применяет положения настоящей Конвенции" для освобождения от уплаты налога на доход или ограничения своего права на налогообложение в соответствии с пунктами 2 статей 10, 11 или 12. Поэтому очевидно, что пункт 4 не будет применяться в случаях, когда Конвенция предоставляет неограниченное право налогообложения государству источника, но это государство в соответствии со своим внутренним законодательством не осуществляет это право. Например, оба Договаривающихся государства считают, что услуги оказываются для одного или смежного проекта в течение более 183 дней в государстве источника, и доход, относящийся к этим услугам, облагается налогом в государстве источника в соответствии со Статьями 5 и 7. Однако в соответствии с внутренним законодательством государства источника нерезиденты облагаются налогом только на прибыль, относящуюся к постоянному представительству, расположенному в государстве, и, следовательно, налог на доход не взимается. В таком случае нельзя сказать, что государство источника применило положения Конвенции для освобождения дохода от налогообложения, поскольку эти положения четко предусматривают, что доход может облагаться налогом этим государством. Поэтому пункт 4 не применяется, и государство постоянного местопребывания должно освободить доход от налогообложения в соответствии с пунктом 1.

16.4 Пункт 4 также применяется, когда государство источника интерпретирует факты по конкретному случаю или положения Конвенции таким образом, что статья дохода подпадает под положения пункта 2 Статьи 10, 11 или 12, которые предусматривают ограниченное налогообложение в государстве источника, в то время как государство постоянного местопребывания принимает иное толкование и считает, что статья подпадает под положение Конвенции, которое позволяет государству источника облагать статью налогом без каких-либо ограничений. Например, с одной стороны, государство источника считает, что роялти, выплачиваемые одним из его резидентов и фактически принадлежащие резиденту другого Договаривающегося государства, облагаются налогом по ограниченной ставке, предусмотренной в пункте 2 Статьи 12. С другой стороны, государство постоянного местопребывания бенефициара считает, что право, в отношении которого выплачиваются роялти, действительно связано с постоянным представительством, расположенным в государстве источника, через которое бенефициар осуществляет свою деятельность. Государство постоянного

местопребывания, таким образом, считает, что роялти подлежат налогообложению в государстве источника без каких-либо ограничений в соответствии с пунктом 4 Статьи 12 и освобождаются от налогообложения в соответствии с положениями пункта 1. В таком случае, в той мере, в которой разногласия не разрешаются посредством процедуры взаимного согласования, пункт 4 позволяет государству проживания не применять пункт 1.

16.5 В случае, если государство источника применяет положения пункта 2 Статьи 10, 11 или 12, государство постоянного местопребывания в целях устранения двойного налогообложения должно предоставить кредит в соответствии с пунктом 2 Статьи 23 А. Это должно иметь место даже в том случае, если государство постоянного местопребывания истолковало факты по конкретному случаю или положения Конвенции таким образом, что это привело бы к тому, что государство источника имело неограниченное право облагать налогом доход в соответствии с конвенцией, что означало бы, что государство постоянного местопребывания должно обычно освобождать этот доход от налогов в соответствии с положениями пункта 1. Применение метода зачета налога в этом случае более эффективно, чем попытки определить в соответствии с процедурой взаимного согласования, каким образом договор требует устранения двойного налогообложения. Последняя часть пункта 4, которая отсутствует в Конвенции ОЭСР, была добавлена для ясности, чтобы сделать этот момент явным. В пункте 2 некоторые государства могут требовать предоставления зачета налогов, подлежащим уплате в другом Договаривающемся государстве, в соответствии с положениями их внутреннего законодательства, касающимися предоставления зачетов иностранных налогов, но без ущерба для общего принципа, предусмотренного в таком пункте. Такая формулировка, как правило, допускает применение зачета, вытекающего из пункта 4. Однако, если ссылка на внутреннее законодательство не ограничена таким образом, Договаривающиеся государства должны в ходе переговоров удостовериться в отсутствии несоответствия между внутренним законодательством и договорными нормами, которое могло бы помешать предоставлению зачета (например, внутреннее законодательство государства резидентства может не предусматривать зачет иностранных налогов, если статья дохода облагается налогом в соответствии с его внутренним законодательством как прибыль от предпринимательской деятельности, относимая к постоянному представительству, а не как роялти).

16.6 В тех случаях, когда государство источника применяет положения пункта 2 Статьи 10, 11 или 12 к доходу, некоторые государства могут предпочесть не отказывать в применении положений пункта 1, несмотря на то, что государство источника должно ограничить свой налог на такой доход. Эти государства могут ограничить сферу

применения пункта 4 случаями, когда государство источника применяет положения Конвенции для освобождения дохода или капитала от налога и исключить часть, касающуюся статей 10, 11 и 12.

16.7 В цитируемом пункте 56.3 Комментария ОЭСР разъясняется, что пункт 1 не налагает на государство постоянного местопребывания обязательство предоставлять освобождение в случаях расхождений в квалификационных требованиях и что пункт 4, следовательно, не требуется для избежания освобождения от двойного налогообложения в этих случаях. Однако государство постоянного местопребывания может иметь обязательство предоставлять освобождение в соответствии с пунктом 1 в случаях расхождений в квалификационных требованиях, если это государство не согласно с толкованием, данным в цитируемых пунктах 32.6 и 32.7 Комментария ОЭСР к фразе "в соответствии с положениями настоящей Конвенции" в Статье 23 или если формулировка пункта 1 в соответствующей двусторонней конвенции отличается от той, которая используется в Типовой налоговой конвенции, и не допускает такого толкования. В таких ситуациях пункт 4 также гарантирует, что государство постоянного местопребывания не обязано освобождать соответствующий доход от налогообложения. Пункт 19 Комментария к Статье 23 Типовой конвенции ООН удален.

III. Комментарий к пунктам

Статьи 23В (метод зачета налога)

Пункт 1

A. Методы

57. Статья 23В, в основе которой лежит принцип зачета налога, предусматривает метод обыкновенного зачета: государство постоянного местопребывания (R) позволяет вычитать из собственного налога на доход или капитал своего резидента сумму, эквивалентную сумме налога, уплаченной в другом государстве E (или S) с полученного дохода или имеющегося в собственности капитала в этом другом государстве E (или S), но вычет ограничивается соответствующей долей от собственного налога.

58. Метод обыкновенного зачета налога предназначен также для применения государством, которое придерживается метода освобождения, но должно предоставлять зачет в соответствии с пунктом 2 Статьи 23А в отношении налога, взимаемого по ограниченным ставкам в другом государстве с дивидендов и процентов (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).

В комментарии ОЭСР 2017 года говорится следующее:

59. Обязательство, налагаемое Статьей 23В 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 а 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 23А применяется к такому освобожденному от налога доходу или капиталу. Что касается прогрессии, то делается ссылка на пункт 2 данной статьи [...].

Далее в комментарии ОЭСР говорится:

60. Статья 23В 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 23В. Если метод зачета налога не применяется во внутреннем законодательстве одного из Договаривающихся государств, это государство устанавливает правила применения Статьи 23В, 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 23В 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 23А [...]. 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 Комментарий к Статье 23А (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 законодательством; существенным условием является то, что лицо, предоставляющее ссуду, фактически разделяет риски, которые несет компания-заемщик. Это имеет два последствия:

— налогообложение у источника таких процентов по ставке, применяемой к дивидендам (пункт 2 Статьи 10);

— включение таких процентов в налогооблагаемую прибыль компании-ссудодателя

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:

а) 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;

б) контекста Конвенции, то есть сочетания статей 9, 10, 11 и 23 и, в случае необходимости, посредством процедуры взаимного согласования:

— если проценты рассматривались в государстве 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.

В комментарии ОЭСР 2017 года говорится следующее:

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 пожелать 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 23А и 23В. Положения о сэкономленном налоге могут принимать различные формы, например:

а) 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;

б) 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 государстве источника.

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 а и, возможно, в варианте с, 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 а и б, 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 23А и 23В к Типовой конвенции ОЭСР:

75. В вышедшем в 1998 году докладе Комитета по бюджетным вопросам под названием "Повторный анализ проблемы сэкономленных налогов"⁴⁹ 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 государства источника; и
- общих проблем с тем, каким образом экономия налогов может поощрять государства использовать налоговые льготы.

⁴⁹ Воспроизведено в томе II полной версии Типовой налоговой конвенции ОЭСР на странице R(14)-1.

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 23А в отношении государства источника относится также и к пункту 2 Статьи 23В.

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 неактуальным. Но если это актуально, то во избежание непреднамеренного двойного отсутствия налогообложения вследствие различий в толковании государством постоянного местопребывания и государством источника, в Статью 23А 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

ОСОБЫЕ 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, граждане или резиденты третьего государства, которое не является Договаривающимся 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 Договариваемом 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 Договариваемое 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 Договариваемом государстве (государство S), чем гражданин государства S, проживающий постоянно в третьем государстве (например, в результате применения

положений, направленных на предотвращение использования преимуществ налогового убежища), поскольку оба этих лица не находятся в одних и тех же обстоятельствах в силу места своего постоянного проживания.

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 Договариваемом 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 Договариваемого государства, этот пункт имеет такую же обязательную силу, как если бы он вменял Договариваемому 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 законам которого она учреждена, в некоторых аспектах очень напоминают отношения гражданства в случае физических лиц, представляется оправданным не предусматривать специальное положение для юридических лиц, товариществ и объединений, а рассматривать их вместе с физическими лицами в пункте 1. Это возможно благодаря определению термина "гражданин" в подпункте [f] пункта 1 Статьи 3.

17. Согласно этому определению применительно к юридическому лицу, такому как компания, "гражданин Договариваемого государства" означает юридическое лицо "получающее данный статус в соответствии с законами, действующими в этом Договариваемом 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 резидентства компаний для целей Статьи 4. Поскольку пункт 1 Статьи 24 не допускает различия в режимах налогообложения по признаку гражданства, а только в отношении физических или юридических лиц, находящихся "в таких же обстоятельствах, в частности, в отношении резидентства", важно для целей данного пункта отличать различия в режимах налогообложения, основанные исключительно на признаке гражданства, от различий в режимах налогообложения, связанных с иными обстоятельствами, и в частности с резидентством. 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 резидентство 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 режимах 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 резидентство 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 резидентства, 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, подпадают под разный режим, эти компании не находятся в одинаковых обстоятельствах в отношении их резидентства, при этом резидентство 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, позволяющего обмен информацией 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 своего резидентства по сравнению с компанией, зарегистрированной в государстве А, при этом резидентство 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 резидентства 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 такого же резидентства, 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 X 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 резидентства и пункт 1 не позволит ей получить преимущества от консолидации, даже если разный режим налогообложения обусловлен тем фактом, что компания X не зарегистрирована в государстве А. Резидентство компании X является явно значимым фактором в отношении льгот от консолидации доходов, поскольку некоторые положения Конвенции, такие как Статьи 7 и 10, не позволят 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 Договариваемом государстве:

Независимо от положений Статьи 1 лица без гражданства не могут подвергаться в Договариваемом государстве налогообложению или к ним не могут предъявляться какие-либо связанные с налогообложением требования иного или более обременительного характера, по сравнению с налогообложением и соответствующими требованиями, которые при таких же обстоятельствах распространяются или могут распространяться на граждан этого государства.

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 Договариваемых государств, не могут подвергаться в другом Договариваемом 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 Договариваемого 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 Договариваемых государств, которые имеют постоянное представительство в другом Договариваемом 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 бóльших 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:

а) 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 [...].

б) 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.

с) 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.

д) Кроме того, к постоянным представительством 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 государстве, они должны соответствовать тем же условиям и требованиям, что и предприятия-резиденты. Поэтому им может быть отказано в таких льготах, если их постоянные представительства не в состоянии или отказываются выполнить особые условия и требования, сопровождающие эти льготы.

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 представительства, тот же самый принцип подразумевает, что такое постоянное представительство, получающее дивиденды от дочерней компании, также должно иметь особый режим с учетом того, что налог на прибыль уже взят с дочерней компании. С другой стороны, если следовать такой логике, трудно представить, что государство, где расположена головная контора материнской компании, само предоставит льготу с целью избежать двойного налогообложения в связи с повторным налогообложением в государстве местонахождения постоянного представительства. Государство, в котором расположена материнская компания и в котором не осуществляется деятельность, приносящая дважды облагаемую налогом прибыль, обычно освобождает данную прибыль или взимает налог на прибыль, который недостаточен для двойного зачета (то есть налога на прибыль дочерней компании, а также налога на прибыль постоянного представительства). Все это предполагает, что акции, принадлежащие постоянному представительству, на самом деле связаны с его деятельностью. Кроме того, очевидным дополнительным условием является то, что прибыль, из которой распределяются дивиденды, должна облагаться налогом на прибыль.

50. Напротив, другие государства считают, что приравнивание 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 обязательств;

— 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 ситуации. Налоговый нейтралитет и равное налоговое

бремя между постоянными представительствами и дочерними компаниями, как утверждают соответствующие государства, могут быть обеспечены посредством принятия в двусторонних конвенциях между государством А и государством В положений пунктов 2 и 4 Статьи 10, с тем чтобы удерживаемый у источника налог мог взиматься в государстве А в отношении дивидендов, выплаченных компаниями-резидентами этого государства постоянным 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 компанией.

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 представительством.

57. Если система налогообложения, основанная на прогрессивной шкале ставок, предусматривает норму, согласно которой к постоянным представительством 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, *précompte 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).

Д. 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, [а также пункт 5 Статьи 12А] 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 [, 12 и 12А] 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[, 12 и 12А]) положение меняется, когда удерживаемый налог применяется исключительно к доходу, выплаченному в пользу нерезидентов.

65. На самом деле в последнем случае трудно соотнести удержание налога с принципом, установленным в пункте 3, согласно которому в целях налогообложения дохода, который получен от деятельности или обычно связан с ней, — что признается в отношении дивидендов, процентов и роялти, о которых говорится в пункте [4] статей 10 и 11 и пункте [4] Статьи 12 [и пункте 5 статьи 12А], — 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.

Г. 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 Договариваемым 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 Договариваемом государстве, где находится постоянное представительство, могут претендовать на основании конвенции этого Договариваемого 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 Договариваемом государстве, меньше, чем налог, который взимается согласно конвенции между третьим государством и Договариваемым 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 Договариваемых государств, принадлежащее предприятию другого Договариваемого 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.

Далее в Комментарий к Типовой конвенции ОЭСР 2017 года говорится следующее:

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 представительством 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.

Далее в Комментарий к Типовой конвенции ОЭСР 2014 года говорится следующее:

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

компания 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 проистекающий из таких норм другой режим налогообложения не базируется на том, владеют 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 возбуждающим делом 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 а) форум, где резиденты соответствующих государств могут опротестовать действия, не соответствующие Конвенции и б) 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 Объединенных 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 привлечь во внимание такую ситуацию, пункт 5 гласит, что неурегулированные дела нельзя передавать в арбитраж 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 2017 года с одним исключением: в отличие от Типовой конвенции ООН, пункт 1 Типовой конвенции ОЭСР позволяет представлять дело на рассмотрение компетентному органу любого государства. Однако, что касается последнего предложения пункта 1, некоторые члены Комитета отметили, что в ходе двусторонних переговоров государства могут изъявить желание договориться о другом сроке представления дела на рассмотрение компетентному органу Договаривающегося государства.

9. Комитет считает, что следующая часть Комментария к пунктам 1 и 2 статьи 25 Типовой конвенции ОЭСР 2017 года применима к соответствующим пунктам вариантов А и В статьи 25 (дополнительные комментарии, которые указаны в квадратных скобках и не являются частью Комментария к Типовой конвенции ОЭСР, были вставлены для того, чтобы предоставить дополнительные пояснения или отразить различия между положениями Типовой конвенции ОЭСР и положениями настоящей Конвенции):

5.1 Обязательство разрешать по взаимному согласию случаи налогообложения, не соответствующие Конвенции, является неотъемлемой частью обязательств, принятых

на себя Договаривающимся государством при заключении налогового соглашения, и должно выполняться добросовестно. В частности, требование в пункте 2 о том, что компетентный орган "должен стремиться" разрешить дело по взаимному согласию с компетентным органом другого Договаривающегося государства, означает, что компетентные органы обязаны стремиться разрешить дело справедливым и объективным образом по существу в соответствии с условиями Конвенции и применимыми принципами международного права о толковании договоров. [Однако следует подчеркнуть, что обязательство "стремиться разрешить" дело не является обязательством достичь решения: в некоторых редких случаях компетентные органы могут оказаться не в состоянии достичь соглашения, несмотря на все усилия по разрешению дела.]

6.1 Посредством Статьи 25 Договаривающиеся государства делегировали компетентным органам широкий круг полномочий по применению и толкованию положений Конвенции. Пункт 2 уполномочивает компетентные органы разрешать по взаимному согласию случаи, представленные налогоплательщиками с целью избежания налогообложения, которое в противном случае могло бы вытекать из внутреннего законодательства, но не соответствовало бы Конвенции. Пункт 3 аналогичным образом уполномочивает компетентные органы разрешать по взаимному согласию трудности или сомнения, возникающие в связи с толкованием или применением Конвенции как в индивидуальных случаях (например, в отношении случая одного налогоплательщика), так и в более общем плане (например, посредством совместного толкования положения договора, применимого к большому числу налогоплательщиков). Согласно пункту 3 компетентные органы могут, в частности, заключать взаимное соглашение для определения термина, не определенного в Конвенции, или для дополнения или уточнения определения определенного термина, если такое соглашение разрешит трудности или сомнения, возникающие относительно толкования или применения Конвенции. Такие обстоятельства могут возникнуть, например, когда конфликт значений в соответствии с внутренним законодательством двух государств создает трудности или приводит к непреднамеренному или абсурдному результату. [...] [Для обеспечения надлежащего разрешения таких случаев соглашение, достигнутое в соответствии с пунктом 3 относительно значения термина, используемого в Конвенции, должно преобладать над значением этого термина во внутреннем законодательстве каждого государства.]

6.2 В более общем плане, хотя статус взаимного соглашения, достигнутого в соответствии со Статьей 25, в соответствии с внутренним законодательством может различаться между государствами, очевидно, что принципы международного права для толкования договоров, закрепленные в Статьях 31 и 32 *Венской конвенции о праве международных договоров*, позволяют судам Договаривающихся государств принимать во внимание такое соглашение. Целью Статьи 25 является содействие

посредством консультаций и взаимного согласия между компетентными органами последовательному рассмотрению индивидуальных дел и одинаковому толкованию и/или применению положений Конвенции в обоих государствах. Статья 25 также уполномочивает компетентные органы разрешать по взаимному согласию трудности или сомнения, возникающие в связи с толкованием или применением Конвенции; такое взаимное соглашение, достигнутое в соответствии с прямым мандатом, содержащимся в пункте 3 статьи, представляет собой объективное доказательство взаимного понимания компетентными органами значения Конвенции и ее положений. По этим причинам соглашение, достигнутое компетентными органами в соответствии со Статьей 25, является существенным соображением, которое следует принимать во внимание при толковании Конвенции.

6.3 Кроме того, существуют некоторые случаи, однако, когда применение определенных положений договора было прямо делегировано Договаривающимися государствами компетентным органам, и соглашения, достигнутые компетентными органами по этим вопросам, юридически регулируют применение этих положений. Подпункт d) пункта 2 Статьи 4, например, предусматривает, что компетентные органы разрешают по взаимному согласию определенные случаи, когда лицо является резидентом обоих Договаривающихся государств в соответствии с пунктом 1 этой Статьи. Некоторые договоры аналогичным образом делегируют компетентным органам полномочия совместно определять статус различных субъектов или соглашений для целей определенных положений договора (см., например, подраздел (i) подпункта b) предлагаемого положения в пункте 35 Комментария к Статье 1) или полномочия дополнять или изменять списки субъектов, соглашений или положений внутреннего законодательства, упомянутых в этих договорах.

Далее в Комментарии к Типовой конвенции ОЭСР 2014 года говорится:

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 защиты, процедуру, которая называется процедурой взаимного согласования, поскольку на своей второй стадии она направлена на разрешение спора на основе взаимного согласия, то есть посредством достижения соглашения между компетентными органами, в то время как первая стадия проводится исключительно в государстве постоянного местопребывания (кроме случаев, когда

приводится в действие процедура в отношении применения пункта 1 Статьи 24 налогоплательщиком государства, гражданином которого он является) с момента предъявления возражения и до момента принятия по этому вопросу решения компетентным органом.

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 постоянного 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 также применяется 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 Договариваемом государстве при отсутствии процедуры взаимного согласования. Как показали первые слова пункта 1, тот факт, приведут ли или нет действия одного или обоих Договариваемых 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 передачей 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 23А или Статьей 23В, 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 уведомления, 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 внутреннего 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 Конвенции.⁵⁰

⁵⁰ Слово "должен" встречается в Конвенции ОЭСР 2017 года, даже если остальная часть пункта взята из Комментария к Типовой конвенции ОЭСР 2014 года. См. также пункт 2 выше относительно доступа к процедуре взаимного согласования, когда конвенция включает пункт 3 статьи 9 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций [эта сноска не является частью цитируемого пункта ОЭСР].

Пункт 27 Комментария ОЭСР к статье 25 имеет отношение к следующему:

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 иницируемую 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 вопроса в пользу налогоплательщика, то тогда ситуация должна быть обнародована для налогоплательщиков, с тем чтобы налогоплательщики не имели ложных ожиданий в отношении возможных результатов этой процедуры.

Комментарий к Типовой конвенции ОЭСР далее гласит следующее:

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 обоснована, и сочтет, что оспариваемое налогообложение возникло, полностью или частично, в результате меры, принятой в государстве постоянного местопребывания налогоплательщика, он должен по возможности незамедлительно удовлетворить претензию истца, 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.

Далее в комментарии к Типовой конвенции ОЭСР 2017 года говорится следующее:

38.1 Сочетание двусторонних налоговых конвенций, заключенных между несколькими государствами, может позволить компетентным органам этих государств разрешать многосторонние дела по взаимному согласию в соответствии с пунктами 1 и 2 статьи 25 этих конвенций. Многостороннее взаимное соглашение может быть

достигнуто либо путем переговоров по единому соглашению между всеми компетентными органами заинтересованных государств, либо путем переговоров по отдельным, но последовательным двусторонним взаимным соглашениям.

38.2 Это может, например, иметь место для определения надлежащего распределения прибыли между постоянными представительствами, которые предприятие имеет в двух разных государствах, с которыми государство постоянного пребывания предприятия имеет налоговые конвенции. В таком случае корректировка, сделанная в отношении сделок между двумя постоянными представительством, может повлиять на налогообложение предприятия в государстве его постоянного пребывания. На основании пунктов 1 и 2 статьи 25 налоговых конвенций между государством постоянного местопребывания предприятия и государствами, в которых расположены постоянные представительства, компетентный орган государства постоянного местопребывания предприятия явно имеет полномочия попытаться разрешить дело по взаимному согласию с компетентными органами государств, в которых находятся постоянные представительства, и определить надлежащее отнесение прибыли к постоянным представительством его резидента в соответствии с обеими налоговыми конвенциями. Если налоговые конвенции между государством постоянного пребывания предприятия и государствами, в которых находятся постоянные представительства, содержат различные версии Статьи 7 (например, версия, включенная в Типовую конвенцию ОЭСР в 2010 году в одной конвенции, и предыдущая версия Статьи 7 в другой конвенции), компетентные органы могут учитывать соображения справедливости, как упомянуто в пункте 38 выше, чтобы найти надлежащее решение с целью обеспечения налогообложения в соответствии с положениями применимых конвенций.

38.3 Это может, например, иметь место, когда ряд ассоциированных предприятий, резидентов разных государств, вовлечены в ряд интегрированных контролируемых сделок, и существуют двусторонние налоговые соглашения между государствами постоянного пребывания всех предприятий. Такая серия интегрированных контролируемых сделок может существовать, например, когда интеллектуальная собственность лицензируется в контролируемой сделке между двумя членами группы многонациональных предприятий (МНП) и затем используется лицензиатом для производства товаров, продаваемых лицензиатом другим членам группы МНП. На основании пунктов 1 и 2 Статьи 25 настоящих налоговых конвенций компетентные органы государств постоянного пребывания этих предприятий явно имеют полномочия стремиться определять соответствующие коммерческие трансфертные цены для контролируемых сделок в соответствии с принципом коммерческой вытянутой руки Статьи 9.

38.4 Как признано в пункте 55 ниже, в многостороннем случае, описанном в пункте 38.2, пункт 3 Статьи 25 налоговой конвенции между государствами, в которых

обеспечивается эффективное функционирование конвенции и надлежащее устранение двойного налогообложения, которое может возникнуть в такой ситуации.

38.5 Желание определенности может привести к тому, что налогоплательщики будут стремиться к многосторонним предварительным соглашениям о ценообразовании ("APAs"), чтобы заранее определить трансфертное ценообразование контролируемых сделок между ассоциированными предприятиями, являющимися резидентами нескольких государств. В случае, если между всеми этими государствами существуют двусторонние налоговые конвенции и представляется, что действия хотя бы одного из этих государств могут привести к налогообложению налогоплательщика не в соответствии с положениями конвенции, Статья 25 этих конвенций позволяет компетентным органам этих государств вести переговоры на многосторонней основе о соответствующем наборе критериев для определения трансфертного ценообразования для контролируемых сделок. Многостороннее АРА может быть достигнуто либо путем переговоров о едином соглашении между всеми компетентными органами заинтересованных государств, либо путем переговоров о отдельных, но последовательных двусторонних взаимных соглашениях.

Далее в Комментарий к Типовой конвенции ОЭСР 2014 года говорится следующее:

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, достигнутого с помощью процедуры взаимного согласования, не было сорвано в результате просрочек или, при наличии предельных сроков, в результате сочетания действия предельных сроков и просрочек.

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:

а) 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;

б) 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;

с) 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:

а) формальности, связанные с возбуждением и проведением процедуры взаимного согласования, должны быть сведены до минимума, а ненужные формальности — устранены;

б) каждое дело, рассматриваемое в рамках процедуры взаимного согласования, должно решаться конкретно по существу, без ссылки на итоги рассмотрения других дел;

с) 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 иску.⁵¹ [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 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.

⁵¹ 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].

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 возмещения, 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

существо, 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.

Далее в Комментарий к Типовой конвенции ОЭСР 2017 года говорится следующее:

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 применении 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.

47.1 В отличие от споров, которые касаются исключительно применения внутреннего законодательства Договаривающегося государства, споры, которые решаются посредством процедуры взаимного согласования, в большинстве случаев будут касаться двойного налогообложения. Поэтому государства должны, насколько это возможно, учитывать вопросы движения денежных средств при требовании авансовой оплаты суммы, которая, по утверждению налогоплательщика, была хотя бы частично взыскана вопреки положениям соответствующей Конвенции. Даже если процедура взаимного согласования в конечном итоге устраняет любое двойное налогообложение или иное налогообложение, не соответствующее положениям Конвенции, требование уплаты налога до завершения процедуры взаимного согласования может навсегда стоить налогоплательщику временной стоимости денег, представленной суммой, неправомерно взысканной за период до разрешения процедуры взаимного согласования, по крайней мере в довольно распространенном случае, когда соответствующая процентная политика соответствующих Договаривающихся государств не полностью компенсирует налогоплательщику эти расходы. Таким образом, это означает, что в таких случаях процедура взаимного согласования не достигнет цели полного устранения, как экономического вопроса, бремени двойного налогообложения или иного налогообложения, не соответствующего Конвенции. Более того, даже если это экономическое бремя в конечном итоге будет

устранено, требование о том, чтобы налогоплательщик платил налоги с одного и того же дохода двум Договаривающимся государствам, может налагать бремя денежных потоков, которое несовместимо с целями Конвенции по устранению барьеров для трансграничной торговли и инвестиций. Как минимум, уплата неуплаченного налога не должна быть требованием для инициирования процедуры взаимного согласования, если это не является требованием до начала проверки внутреннего законодательства. Государства могут пожелать прямо предусмотреть это в Конвенции, добавив следующий текст в конец пункта 2:

Приостановка процедур налоговой оценки и взимания налогов на период рассмотрения любого взаимного согласования, должна быть доступна на тех же условиях, которые применяются к лицу, использующему внутренние административные или судебные средства правовой защиты.

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. По причинам, описанным в предыдущем пункте, приостановление взимания налогов до момента завершения процедуры взаимного согласования может быть желательной политикой. Более того, 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. Другим досадным осложнением такого требования могут быть задержки в разрешении дел, если страна менее склонна вступать в добросовестные обсуждения процедуры взаимного согласования, когда вероятным результатом может быть возврат уже собранных налогов. Во многих государствах приостановка налоговой оценки и/или взимания налога до разрешения процедуры взаимного согласования может потребовать законодательных изменений для целей ее реализации. Государства также могут пожелать прямо предусмотреть в Конвенции приостановление процедур налоговой оценки и взимания налога, добавив следующий текст в конец пункта 2:

Процедуры налоговой оценки и взимания налога приостанавливаются в течение периода, в течение которого рассматривается любая процедура взаимного согласования

В связи с любой приостановкой взимания налога до завершения процедуры взаимного согласования важно напомнить о наличии мер консервации в отношении налогов согласно пункту 4 Статьи 27.

48.1 Поскольку могут быть существенные различия в процедурах налоговой оценки и взимания налогов во внутреннем законодательстве Договаривающихся государств,

может быть важно проверить в ходе двусторонних переговоров, как эти процедуры будут действовать в каждом государстве до разрешения процедуры взаимного согласования, чтобы устранить любые препятствия, которые такие процедуры могут представлять для эффективного осуществления статьи. Если государства придерживаются позиции, 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 инициируемой налогоплательщиком процедуры взаимного согласования или для активного рассмотрения спорного вопроса в рамках этой процедуры, они должны иметь действующие 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. В пункте 4 Комментария к Статье 2 разъясняется, что, хотя большинство государств не рассматривают проценты и административные штрафы, связанные с налогами, охватываемых Статьей 2, подпадающих под действие этой статьи, в тех случаях, когда такие проценты и административные штрафы напрямую связаны с налогами, охватываемыми Статьей 2, они должны быть надлежащим образом

уменьшены или сняты в той же степени, в которой основной охватываемый налог уменьшается или не взимается в соответствии с процедурой взаимного согласования. Следовательно, Договаривающееся государство, которое применило проценты или административный штраф, который рассчитывается со ссылкой на основное налоговое обязательство (или со ссылкой на некоторую другую сумму, имеющую отношение к определению налога, такую как сумма корректировки или сумма налогооблагаемого дохода), и которое впоследствии согласилось в соответствии с процедурой взаимного согласования в соответствии с пунктами 1 и 2 Статьи 25 уменьшить или снять это основное налоговое обязательство, должно пропорционально уменьшить сумму или снять такие проценты или административный штраф.

49.1 Напротив, другие административные санкции (например, штраф за несоблюдение надлежащей документации по трансфертному ценообразованию) могут касаться вопросов соблюдения внутреннего законодательства, которые напрямую не связаны с налоговым обязательством, являющимся предметом запроса на проведение процедуры взаимного согласования. Такие административные санкции, как правило, не подпадают под сферу применения процедуры взаимного согласования в соответствии с пунктами 1 и 2 статьи. Однако согласно пункту 3 Статьи 25 компетентные органы могут провести совместные консультации и договориться в конкретном случае о том, что штраф, напрямую не связанный с налогообложением, не соответствующим положениям Конвенции, не был или более не является оправданным. Например, если административный штраф за халатность, умышленное деяние или мошенничество был наложен в фиксированной сумме, и впоследствии в ходе процедуры взаимного согласования было установлено, что не было мошеннического намерения, умышленного поведения или небрежности, компетентные органы могут договориться о том, что Договаривающееся государство, применившее такой штраф, отменит его. Согласно пункту 3 статьи компетентные органы могут также заключить общее взаимное соглашение, в соответствии с которым они будут стремиться посредством процедуры взаимного согласования решать в соответствии с пунктами 1 и 2 вопросы, связанные с процентами и административными санкциями, которые вызывают трудности или сомнения по применению Конвенции. Договаривающиеся государства могут, если они сочтут это предпочтительным, прямо предусмотреть в пункте 2 Статьи 25 применение этого пункта к процентам и административным санкциям в случаях процедуры взаимного согласования, представленных в соответствии с пунктом 1, добавив следующее в качестве второго предложения:

Компетентные органы также будут стремиться договориться о применении положений внутреннего законодательства в отношении процентов и административных санкций, касающихся рассматриваемого дела.

49.2 Меры уголовного наказания, выносимые прокурором или судом, как правило, не подпадают под процедуру взаимного согласования. Во многих государствах компетентные органы неправомочны смягчать или отменять такие наказания.

49.3 Взаимное согласование часто приводит к тому, что налоговое обязательство сохраняется в одном Договариваемом государстве, в то время как другое Договариваемое государство должно возместить весь или частично налог, который им взимался. В таких случаях налогоплательщик может понести значительное в экономическом плане бремя, если в двух Договариваемых Государствах существуют различия в порядке начисления процентов на налоговые обязательства и возмещения. Это будет, например, иметь место в случае, когда первое Договариваемое государство взимает проценты за просрочку платежа по налогу, который был предметом запроса процедуры взаимного согласования, а второе Договариваемое государство не предоставляет проценты за переплату на сумму, которую оно должно возместить налогоплательщику. Поэтому Договариваемые государства должны стремиться принять гибкие подходы для предоставления освобождения от процентов, сопутствующих налоговому обязательству, которое является предметом запроса процедуры взаимного согласования. Освобождение от процентов было бы особенно уместным в период, в течение которого налогоплательщик находится в процессе взаимного согласования, учитывая, что количество времени, необходимое для разрешения дела посредством таковой процедуры, по большей части находится вне контроля налогоплательщика. Изменения во внутреннем законодательстве Договариваемого государства могут потребоваться для того, чтобы позволить компетентному органу предоставлять освобождение от процентов, установленное в рамках процедуры взаимного согласования.

49.4 Цель Конвенции об избежании двойного налогообложения и требование к государствам добросовестно выполнять положения конвенции предполагают, что проценты и штрафные санкции не должны взиматься таким образом, который серьезно препятствует инициированию процедуры взаимного согласования налогоплательщиками из-за затрат и влияния на денежный поток, которые это повлечет. Проценты и административные штрафы не должны применяться таким образом, чтобы серьезно препятствовать или не позволять налогоплательщику использовать преимущества Конвенции, включая право инициировать 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 инициированного налогоплательщиком пересмотра внутреннего законодательства.

Пункт 3 Статьи 25 (варианты А и В)

10. Этот пункт воспроизводит статью 25, пункт 3, Типовой конвенции ОЭСР. Комитет считает, что следующая часть Комментария ОЭСР 2017 года применима к этому пункту:

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).

— заключать двусторонние предварительные соглашения о ценообразовании (АРА), а также заключать многосторонние АРА с компетентными органами третьих государств, с которыми каждое из Договариваемых государств заключило двустороннюю налоговую конвенцию, в случаях, когда существуют трудности или сомнения, возникающие при толковании или применении положений конвенций (особенно в случаях, когда никакие действия Договариваемых государств не могут привести к налогообложению, не соответствующему положениям конвенции).

Многостороннее АРА может быть заключено либо путем переговоров по единому соглашению между всеми компетентными органами заинтересованных государств, либо путем переговоров по отдельным, но последовательным двусторонним взаимным соглашениям;

— определить соответствующие процедуры, условия и способы применения пунктов 1 и 2, а также второго предложения настоящего пункта к многосторонним делам (см. пункты 38.1–38.5 выше и пункты 55–55.2 ниже) и для участия третьих государств в процедуре взаимного согласования, когда разрешение дела может повлиять или быть затронутым налогообложением в третьих государствах.

53. Пункт 3 возлагает на "компетентные органы Договаривающихся 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. Второе предложение пункта 3 позволяет компетентным органам Договаривающихся государств консультироваться друг с другом в целях устранения двойного налогообложения, которое может возникнуть в отношении сделок между постоянными представительствами. Это может быть, например, в случае, когда одно или оба Договаривающихся государства не имеют двусторонней налоговой конвенции с третьим государством. В случае, когда оба Договаривающихся государства имеют конвенцию с третьим государством, сочетание этих двух конвенций может, однако, позволить компетентным органам всех трех государств разрешить дело по взаимному согласию в соответствии с пунктами 1, 2 и 3 Статьи 25 этих конвенций (см. пункты 38.2 и 38.4 выше). Многостороннее соглашение между компетентными органами всех вовлеченных государств является наилучшим способом обеспечения того, чтобы любое двойное налогообложение могло быть устранено.

55.1 Внутреннее законодательство некоторых Договаривающихся государства может препятствовать дополнению Конвенции по пунктам, которые явно или, по крайней мере, не подразумеваются в Конвенции. В этих ситуациях Конвенция может быть дополнена протоколом, касающимся этого вопроса. Второе предложение пункта 3, однако, не позволяет Договаривающимся государствам устранять двойное налогообложение, если предоставление такого освобождения противоречило бы их соответствующим внутренним законам или не разрешено положениями других применимых налоговых соглашений. Это предложение позволяет Договаривающимся государствам только в случаях, не предусмотренных в Конвенции, консультироваться друг с другом в целях устранения двойного налогообложения согласно их соответствующим внутренним законам или налоговому соглашению, которое одно из Договаривающихся государств заключило с третьим государством. Так, например, в случае резидента третьего государства, имеющего постоянные представительства в обоих Договаривающихся государствах, второе предложение пункта 3 позволяет компетентным органам Договаривающихся государств согласовывать факты и обстоятельства дела с целью последовательного применения их соответствующих внутренних налоговых законов, в частности, в отношении любых сделок между этими постоянными представительствами; Договаривающиеся государства могут предоставлять освобождение от любого двойного налогообложения прибыли таких постоянных представительств, однако, только в той мере, в какой это допускается их соответствующими внутренними законами или положениями налогового соглашения, заключенного между Договаривающимся государством и этим третьим государством (т.е. применяя положения Статьи 7 и Статьи 23 налогового соглашения между Договаривающимся государством и третьим государством). Как показывают эти примеры, пункт 3, таким образом, играет решающую роль, позволяя компетентным органам консультироваться для обеспечения того, чтобы налоговые соглашения действовали скоординированным и эффективным образом.

55.2 Согласно первому предложению пункта 3, компетентные органы могут договориться на общей основе о том, что они будут стремиться разрешить дело, представленное в соответствии с пунктом 1, с компетентным органом любого третьего государства в обстоятельствах, когда налогообложение дохода или капитала в этом третьем государстве может повлиять или быть затронуто разрешением дела. Договаривающиеся государства, которые желают сделать прямое положение о многосторонних процедурах взаимного согласования, могут договориться об использовании следующей альтернативной формулировки пункта 2:

2. Компетентный орган будет стремиться, если он сочтет возражение обоснованным и если он сам не сможет прийти к удовлетворительному решению, разрешить дело по взаимному согласию с компетентным органом другого Договаривающегося Государства с целью избежания налогообложения, не соответствующего положениям

Конвенции. В случае, если разрешение дела может повлиять или быть затронутым налогообложением дохода или капитала в любом третьем Государстве, компетентные органы будут стремиться разрешить дело по взаимному согласию с компетентным органом любого такого третьего Государства при условии, что между каждым из Договаривающихся Государств и этим третьим Государством действует налоговая конвенция и компетентный орган этого третьего Государства согласится в течение трехлетнего периода, предусмотренного в пункте 1, проконсультироваться с компетентными органами Договаривающихся Государств для разрешения дела по взаимному согласию. Для разрешения дела компетентные органы будут принимать во внимание соответствующие положения настоящей Конвенции вместе с соответствующими положениями налоговых конвенций между Договаривающимися Государствами и любым третьим Государством, участвующим в процедуре. Любое достигнутое соглашение подлежит выполнению независимо от любых ограничений по времени, предусмотренных внутренним законодательством Договаривающихся Государств.

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, в то время как положение Типовой конвенции ОЭСР предусматривает, что двухлетний период начинается с момента предоставления всей информации, требуемой компетентными органами для рассмотрения дела о процедуре взаимного согласования, пункт 5 варианта В предусматривает, что трехлетний период начинается с момента представления дела о процедуре взаимного согласования компетентному органу государства, которое изначально его не представляло.

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 конкретному 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 бóльшую 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 своего 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

а) 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

б) 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 решение 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 неуведомления 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 пункту 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:

а) 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;

б) 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;

в) 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 арбитраж. Этого можно добиться путем замены второго предложения пункта следующим: "эти нерешенные вопросы не могут, однако, передаваться в арбитраж, если любое непосредственно затронутое делом 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 мешает 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 компетентным органам свое решение, компетентные органы могут договориться о разрешении тех оставшихся

нерешенными вопросами, 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, возбуждавшее 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?

b) 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 Договариваемого государства, в сопровождении всех соответствующих документов, и в частности документов, которые были представлены в налоговую администрацию другого Договариваемого 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 Договариваемом 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.

d) 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, предпочтут, 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.

е) 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. Предполагается, 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 согласования 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.

41.1 Возможность такой помощи может включать использование необязательных методов разрешения споров, таких как посредничество. Для стран, которые желают использовать такие процедуры, существует несколько необязательных методов, которые могут быть использованы для разрешения споров между сторонами на ранней или поздней стадии процесса компетентного органа. Такие необязательные средства разрешения споров могут варьироваться от содействия реляционным аспектам процесса компетентного органа до предоставления понимания или мнений по существенным налоговым вопросам, рассматриваемым в споре. Такие методы в настоящее время используются для разрешения налоговых споров в соответствии с внутренним законодательством ряда стран. Однако эти процедуры должны использоваться с должным учетом таких вопросов, как сроки и продолжительность процедур, механизм и критерии выбора посредника или другого такого назначенного лица и обращение с конфиденциальной информацией.

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 компанией, 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, 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.

D. 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 утверждать⁵², 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.

⁵² 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.

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 процедурой, на которую согласились оба Договаривающихся государства.

94. Проблемы, аналогичные тем, которые обсуждались 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 отличающиеся 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 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 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]. 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].

6. Упрощенный арбитражный процесс

[Если компетентные органы не оговорят иное в Акте о полномочиях арбитров,] к каждому конкретному делу применяются следующие правила [...]:

[а)] 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:

а) 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.

б) 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:

а) 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);

б) 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;

с) вознаграждение других арбитров и их расходы на транспорт, связь и услуги секретаря, необходимые для проведения арбитражного процесса, покрываются поровну двумя Договаривающимися государствами;

д) 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 сделают 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 соглашение, 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, [возбудившего 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 действующего 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 административными 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, представлено 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 компетентные 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, [инициировавшим 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, связанные 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 арбитражной 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 сопровождали 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, приведшие 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. Обмен информацией в целях налогообложения регулируется Статьей 26 (см пункт 5 Комментария к Статье 27). Аналогичным образом, процедура взаимного согласования предусмотрена Статьей 25, однако обмен информацией в целях проведения процедуры взаимного согласования регулируется Статьей 26. 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 2011 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. Статья 26 и Комментарий были дополнительно изменены в 2014 году, чтобы учесть последние события и более подробно рассмотреть толкование некоторых положений Статьи. После обновления Статьи 26 Типовой конвенции ОЭСР в 2012 году пункт 2 Статьи был изменен, чтобы разрешить компетентным органам использовать полученную информацию для других целей, при условии, что такое использование разрешено законами обоих государств и компетентный орган государства-поставщика разрешает такое использование. Ранее это было включено в качестве необязательного положения в пункт 13.3 Комментария.

4.2. Кроме того, Комментарий был расширен, среди прочего, для разъяснения стандартного выражения "может быть полезным" и для прямой отсылки на термин "запросы случайного характера" ("fishing expeditions") как элемент в определении значения выражения. Последний термин был введен в Комментариях к Статье 26 Типовой конвенции ОЭСР в рамках ее пересмотра в 2005 году и с тех пор вызвал много споров по поводу его толкования. Обновление 2012 года к Статье 26 Типовой конвенции ОЭСР предоставило дополнительные указания по толкованию термина. Введение термина "запросы случайного характера" ("fishing expeditions") в этот Комментарий не было задумано как существенное изменение, а скорее было призвано дополнительно прояснить толкование стандартного выражения "может быть полезным". Толкование последнего стандарта и термина "запросы случайного характера" ("fishing expeditions") были разработаны путем добавления: общих разъяснений (см. пункт 7.2),

языка в отношении идентификации налогоплательщика, находящегося под проверкой или расследованием (см. пункт 7.3), языка в отношении запросов в отношении группы налогоплательщиков (см. пункт 7.4) и новых примеров (см. пункты 10.2(e), 10.2(g), 10.2(h), 10.2(j) и 10.3). Что касается групповых запросов, многие страны всегда толковали Статью 26 как включающую такие запросы. Однако для некоторых стран это представляло собой новое толкование. Другие разъяснения были добавлены на протяжении всего Комментария.

4.3. 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 государствах 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 Комментарие 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.

4.4 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 Комментарие 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.

4.5 Хотя уклонение от налогов является незаконным, а избежание 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 избежанием налогообложения является важным аспектом взаимодействия в налоговых вопросах. Кроме того,

некоторые формы агрессивного избежания 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 избежания 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, имеющихся 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" предназначено для обеспечения максимально широкого обмена информацией по налоговым вопросам и, в то же время, для разъяснения того, что Договаривающиеся государства не имеют права участвовать в "запросах случайного характера" ("fishing expeditions") или запрашивать информацию о конкретном налогоплательщике, получение которой маловероятно имеет отношение к налоговым делам этого налогоплательщика. В контексте обмена информацией по запросу стандартное выражение требует, чтобы на момент подачи запроса существовала разумная вероятность того, что запрашиваемая информация будет актуальной; не имеет значения, окажется ли предоставленная информация действительно актуальной. Таким образом, запрос не может быть отклонен в случаях, когда однозначная оценка значимости информации для проводимого расследования может быть произведена только после ее получения. Компетентным органам следует проводить консультации в ситуациях, когда запрашиваемому государству неясно содержание запроса, обстоятельства, которые привели к его получению, или предполагаемая актуальность запрашиваемой информации. Однако, как только запрашивающее государство предоставит объяснение относительно предполагаемой актуальности запрашиваемой информации, запрашиваемое государство не может отклонить запрос или отказать в предоставлении запрашиваемой информации, поскольку оно считает, что информация не имеет отношения к основному расследованию или экспертизе. Когда запрашиваемому государству становится известно о фактах, которые ставят под сомнение то, является ли часть запрашиваемой информации предсказуемо актуальной, компетентные органы должны проконсультироваться, и запрашиваемое государство может попросить запрашивающее государство разъяснить предполагаемую значимость в свете этих фактов. В то же время пункт 1 не обязывает запрашиваемое государство предоставлять информацию в ответ на запросы, которые являются "запросами случайного характера" ("fishing expeditions"), т.е. спекулятивными запросами, которые не имеют очевидной связи с открытым расследованием.

7.3 Запрос на получение информации не является "запросом случайного характера" ("fishing expeditions") только потому, что в нем не указаны имя или адрес (или оба адреса) налогоплательщика, в отношении которого проводится проверка или

расследование. То же самое справедливо и в тех случаях, когда имена пишутся по-другому или информация об именах и адресах представлена в другом формате. Однако в случаях, когда запрашивающее государство не указывает имя или адрес (или оба адреса) налогоплательщика, в отношении которого проводится проверка или расследование, запрашивающее государство должно включить другую информацию, достаточную для идентификации налогоплательщика. Аналогичным образом, пункт 1 не обязательно требует, чтобы запрос включал имя и/или адрес лица, которое, как предполагается, владеет информацией. Фактически, вопрос о том, насколько конкретным должен быть запрос в отношении такого лица, обычно относится к сфере действия пунктов 3(a) и 3(b) Статьи 26.

7.4 Стандартное выражение "предположительно полезное" может быть соблюдено как в делах, касающихся одного налогоплательщика (названного или иным образом), так и нескольких налогоплательщиков (названных или иным образом). Если Договаривающееся государство проводит расследование в отношении определенной группы налогоплательщиков в соответствии со своим законодательством, любой запрос, связанный с расследованием, обычно служит "администрированию или обеспечению исполнения" его внутреннего налогового законодательства и, таким образом, соответствует требованиям пункта 1, если он отвечает стандартному выражению "предположительно полезному". Однако в тех случаях, когда запрос касается группы налогоплательщиков, не идентифицированных индивидуально, зачастую будет сложнее доказать, что запрос не является промысловым, поскольку запрашивающее государство не может указать на текущее расследование дел конкретного налогоплательщика, которое в большинстве случаев само по себе развеет мнение о том, что запрос является случайным или спекулятивным. Поэтому в таких случаях необходимо, чтобы запрашивающее государство представило подробное описание группы и конкретных фактов и обстоятельств, которые привели к запросу, объяснение применимого законодательства и причин, по которым есть основания полагать, что налогоплательщики в группе, в отношении которых запрашивается информация налогоплательщиков группы, по которым запрашивается информация, не соблюдали требования законодательства, подкрепленные четкой фактической основой. Кроме того, требуется доказать, что запрашиваемая информация поможет определить соблюдение законодательства налогоплательщиками группы. Как показано в примере (h) пункта 10.2 ниже, в случае группового запроса третья сторона обычно, хотя и не обязательно, активно способствовала несоблюдению налогоплательщиками, входящими в группу, и в этом случае такое обстоятельство также должно быть описано в запросе. Как показано в примере (a) пункта 10.3 ниже, групповой запрос, в котором просто описывается предоставление финансовых услуг нерезидентам и упоминание о возможности несоблюдения обязательств нерезидентами. Кроме того, как показано в примере (a) пункта 10.3 ниже, запрос группы, в котором просто описывается

предоставление финансовых услуг нерезидентам и упоминается возможность несоблюдения требований клиентами-нерезидентами, не отвечает стандарту предположительно полезности.

7.5 Договаривающиеся государства могут согласиться с альтернативной формулировкой стандарта предположительно полезное, которая соответствует сфере применения Статьи и, следовательно, понимается как требующая эффективного обмена информацией. Например, они могут заменить слова "предположительно полезное" словами "необходимый", "полезный" или "может быть полезным", если эти термины понимаются как требующие эффективного обмена информацией. В интересах соответствия принятой в ОЭСР практике Комитет решил принять термин "предположительно полезное", хотя некоторые члены Комитета предпочли термин "может быть полезным" на том основании, что его смысл более ясен.

7.6 Информация, предусмотренная пунктом 1, не ограничивается информацией о конкретных налогоплательщиках. Компетентные органы могут также обмениваться другой конфиденциальной информацией, связанной с налоговым администрированием и улучшением соблюдения законодательства; например, они могут предоставлять информацию о методах анализа рисков или схемах уклонения от уплаты налогов или уклонения от их уплаты. Они также могут обмениваться полученной информацией об агрессивных или злоупотребляющих схемах уклонения от уплаты налогов, например, о тех, которые продвигают некоторые международные бухгалтерские фирмы. Кроме того, компетентные органы могут обмениваться информацией, относящейся к целому экономическому сектору (например, нефтяной, рыболовной или фармацевтической промышленности, банковскому сектору и т. д.), а не к какому-либо другому. и т. д.), а не к конкретным налогоплательщикам.

8. Объем обязательства по обмену информацией не ограничен Статьями 1 или 2. То есть это обязательство применяется не только в отношении информации, имеющей отношение к надлежащему применению Конвенции или к администрированию или обеспечению соблюдения внутренних налогов, упомянутых в Статье 2, но и ко всем другим внутренним налогам, включая субнациональные налоги. В этом отношении Типовая конвенция Организации Объединенных Наций и Типовая конвенция ОЭСР идентичны.

8.1 Некоторые члены Комитета выразили обеспокоенность тем, что обмен информацией в отношении всех налогов, особенно субнациональных налогов, может оказаться обременительным или может вызвать у них конституционные и политические проблемы. Они предложили ограничить обязательство по предоставлению информации налогами, охватываемыми Конвенцией, а также одним или двумя важными налогами, такими как налог на добавленную стоимость (НДС). Для достижения этого результата можно было бы заменить пункт 1 следующей формулировкой в пункт 1:

1. Компетентные органы Договаривающихся государств обмениваются такой информацией, которая может оказаться полезной для выполнения положений настоящей Конвенции или для администрирования или исполнения внутреннего законодательства Договаривающихся государств в отношении налогов, охватываемых Конвенцией, и [указать конкретные налоги] Договаривающегося государства, в той мере, в какой налогообложение в соответствии с ними не противоречит Конвенции. в той мере, в какой налогообложение по ним не противоречит Конвенции.

8.2 Обязательство по предоставлению запрашиваемой информации применяется независимо от того, является ли лицо, в отношении которого запрашивается информация, резидентом одного из Договаривающихся государств или занимается экономической деятельностью в одном из Договаривающихся государств. Например, Договаривающееся государство может запросить информацию о банковских вкладах физического лица, являющегося резидентом какого-либо третьего государства.

9. Обязательство, налагаемое в соответствии с пунктом 1, заключается в эффективном обмене информацией. Договаривающееся государство не может уклоняться от выполнения своих обязательств по пункту 1 путем необоснованных временных задержек, установления необоснованных или обременительных процедурных барьеров или намеренного принятия мер, препятствующих получению определенной информации, которая в противном случае подлежала бы обмену по пункту 1.

10. Примеры, приведенные в пунктах 10.1, 10.2 и 10.3 ниже, призваны наглядно продемонстрировать применение пункта 1 Статьи 26 Конвенции в конкретных случаях. Некоторые из этих примеров взяты из примеров, приведенных в пунктах 6, 7, 8 и 8.1 Комментария ОЭСР к Статье 26, но не идентичны им. Во всех примерах, приведенных в пунктах 10.1 и 10.2 ниже, запрашиваемое государство (Договаривающееся государство, у которого запросили информацию) обязано в соответствии с пунктом 1 Статьи 26 Конвенции предоставить запрашиваемую информацию. В примерах, приведенных в пункте 10.3 ниже, и при условии, что запрашивающее государство (Договаривающееся государство, у которого запросили информацию) не предоставит никакой дополнительной информации, запрашиваемое государство не обязано предоставлять информацию в ответ на запрос о предоставлении информации. Примеры приведены исключительно в целях иллюстрации. Их следует рассматривать в свете общей цели Статьи 26 - не ограничивать сферу обмена информацией а разрешить обмен информацией "в самом широком возможном объеме".

10.1 Применение Конвенции между государством А и государством Б (необходимо предоставить информацию):

[текст опущен].

10.2 Применение внутреннего законодательства (информация должна быть представлена):

[текст опущен]

(d) Резидент государства А имеет банковский счет в государстве Б, и доход с этого счета освобождается от налогообложения в соответствии с внутренним законодательством Государства В. Государство А может запросить у Государства В информацию о сумме процентного дохода, полученного по этому счету;

(e) Налоговые органы государства А проводят налоговое расследование дел господина Х. На основании этого расследования налоговые органы имеют основания полагать, что господин Х имеет один или несколько незадекларированных банковских счетов в банке В в государстве В. Однако государство А полагает, что, желая избежать обнаружения, не исключено, что банковские счета могут быть открыты на имя родственников собственного владельца. Поэтому государство А запрашивает информацию обо всех счетах в банке В, собственным владельцем которых является господин Х, а также обо всех счетах, открытых на имя его супруги Е и его детей К и L;

(f) Финансовый посредник инвестирует деньги своих владельцев счетов в государство А, получая за это дивиденды и проценты. Государство А требует, чтобы финансовый посредник вел учет собственных владельцев счетов, но не запрашивает эти данные в обычном порядке при исполнении своего внутреннего законодательства. Государство В подозревает, что некоторые собственники владельцев счетов финансового посредника являются его резидентами и подлежат налогообложению в соответствии с его внутренним законодательством. Государство В может попросить государство А получить для него информацию о выявленных налогоплательщиках у финансового посредника;

(g) Государство А получило информацию обо всех операциях с иностранными кредитными картами, совершенных на его территории в определенном году. Государство А обработало эти данные и начало расследование, в ходе которого были выявлены все номера кредитных карт, по которым частота и характер операций, а также тип использования в течение года позволяют предположить, что владельцы карт являются налоговыми резидентами государства А. Государство А не может получить эти имена, используя обычные источники информации, доступные в рамках его внутренней процедуры налогообложения, поскольку соответствующая информация не находится во владении или под контролем лиц, находящихся под его юрисдикцией. Номера кредитных карт указывают на то, что эмитентом таких карт является банк В в государстве В. На основании открытого запроса или расследования государство А направляет государству В запрос о предоставлении информации с просьбой сообщить имя, адрес и дату рождения держателей конкретных карт, выявленных в ходе расследования, и любого другого лица, имеющего право подписи на этих картах. Государство А предоставляет соответствующие индивидуальные номера кредитных карт и далее предоставляет вышеуказанную информацию, чтобы продемонстрировать предсказуемую значимость запрашиваемой информации для его расследования и, в

более общем плане, для администрирования и обеспечения соблюдения его налогового законодательства.

(h) Компания В, предоставляющая финансовые услуги, открыта в государстве В. Налоговые органы государства А обнаружили, что В продает финансовый продукт резидентам государства А, используя недостоверную информацию о том, что этот продукт устраняет обязательства государства А по уплате подоходного налога на доход, накопленный в рамках продукта. Продукт требует открытия счета в компании В, через который осуществляются инвестиции. Налоговые органы государства А выпустили предупреждение для налогоплательщиков, в котором предупредили всех налогоплательщиков об этом продукте и разъяснили, что он не дает предполагаемого налогового эффекта и что доход, полученный с помощью продукта, должен быть отражен в отчетности. Тем не менее компания В продолжает рекламировать этот продукт на своем веб-сайте, и у государства А есть доказательства того, что она также продает этот продукт через сеть консультантов. государство А уже обнаружил несколько налогоплательщиков-резидентов, которые инвестировали в этот продукт, и все они не сообщили о доходах, полученных от своих инвестиций. Государство А исчерпало все внутренние способы получения информации о личности своих резидентов, инвестировавших в продукт. Государство А запрашивает у компетентного органа государства В информацию обо всех резидентах государства А, которые (i) имеют счет в В и (ii) инвестировали в данный финансовый продукт. В запросе государство А предоставляет вышеуказанную информацию, в том числе сведения о финансовом продукте и статусе расследования по нему.

(i) Корпорация-резидент государства А имеет компании, расположенные в государствах В и С. Государство В считает, что компания, ведущая бизнес на его территории, перекачивает прибыль в компанию, расположенную в государстве С. Государство В может потребовать от государства А предоставить ему информацию о прибылях и расходах компании, расположенной в государстве С. Внутреннее законодательство государства А обязывает материнскую компанию вести учет операций своих иностранных дочерних компаний.

(j) Компания А, резидент государства А, принадлежит иностранной некотирующейся на бирже компании В, резиденту государства В. Налоговые органы государства А подозревают, что менеджеры X, Y и Z компании А прямо или косвенно владеют компанией В. Если это так, то дивиденды, полученные компанией В от компании А, будут облагаться налогом в их руках как акционеров-резидентов в соответствии с правилами страны А о контролируемых иностранных компаниях. Подозрения основаны на информации, предоставленной налоговым органам государства А бывшим сотрудником компании А. Когда им предъявили обвинения, три менеджера компании А отрицают наличие доли участия в компании В. Налоговые органы государства А исчерпали все внутренние способы получения информации о

владельцах компании В. Теперь государство А запрашивает у государства В информацию о том, являются ли X, Y и Z акционерами компании В. Кроме того, учитывая, что в таких случаях право собственности часто осуществляется, например, через подставные компании и номинальных акционеров, государство А запрашивает у государства В информацию о том, владеют ли X, Y и Z косвенной долей собственности в компании В. Если государство В не может определить, владеют ли X, Y или Z такой косвенной долей, запрашивается информация об акционере (акционерах) чтобы продолжить расследование.⁵³

10.3 Выполнение внутреннего законодательства (информация не должна предоставляться запрашиваемым государством при условии, что запрашивающее государство не предоставит никакой дополнительной информации):

(а) Банк В является банком, учрежденным в государстве В. Государство А облагает налогом своих резидентов на основе их мирового дохода. Компетентный орган государства А просит компетентный орган государства В предоставить имена, дату и место рождения, остатки на счетах (включая информацию о любых финансовых активах, находящихся на таких счетах) резидентов государства А, имеющих счет в банке В в государстве В, обладающих правом подписи или собственным интересом на счете в банке В. В запросе указано, что банк В известен большой группой иностранных владельцев счетов, но не содержится никакой дополнительной информации.

(б) Компания В - это компания, учрежденная в государстве В. Государство А запрашивает имена всех акционеров компании В, являющихся резидентами государства А, и информацию обо всех дивидендных выплатах, произведенных таким акционерам. Запрашивающее государство А указывает, что компания В ведет значительную коммерческую деятельность в государстве А и поэтому, вероятно, имеет акционеров-резидентов государства А. В запросе также говорится, что хорошо известно, что налогоплательщики часто не раскрывают информацию о доходах или активах из иностранных источников. источники дохода или активов.

⁵³ В случаях, когда государству В становится известно о фактах, которые ставят под сомнение, является ли часть информации об акционере уместной в обозримом будущем, компетентные органы должны провести консультации, и государство В может попросить государство А уточнить уместность в обозримом будущем в свете этих фактов, как обсуждается в пункте 7.2.

Пункт 2

11. Нельзя ожидать, что Договаривающееся государство предоставит конфиденциальную финансовую информацию другому Договаривающемуся государству, если у него нет уверенности в том, что эта информация не будет раскрыта неуполномоченным лицам. Правила конфиденциальности пункта 2 применяются ко

всем видам информации, полученной в соответствии с пунктом 1, включая как информацию, представленную в запросе, так и информацию, переданную в ответ на запрос. Таким образом, правила конфиденциальности распространяются, например, на письма компетентных органов, включая письмо с запросом информации. В то же время подразумевается, что запрашиваемое государство может раскрыть минимум информации, содержащейся в письме компетентного органа (но не само письмо), необходимой для того, чтобы запрашиваемое государство могло получить или предоставить запрашивающему государству запрашиваемую информацию, не расстраивая усилия запрашивающего государства. Однако если в соответствии с внутренним законодательством запрашиваемого государства судебные разбирательства или т.п. требуют раскрытия самого письма компетентного органа, компетентный орган запрашиваемого государства может раскрыть такое письмо, если запрашивающее государство не оговорит иное. Для обеспечения гарантии секретности, необходимой для эффективного обмена информацией, пункт 2 предусматривает, что информация, переданная в соответствии с положениями Конвенции, рассматривается как секретная в принимающем государстве таким же образом, как и информация, полученная в соответствии с внутренним законодательством этого государства. Санкции за нарушение такой секретности в этом государстве будут регулироваться административным и уголовным законодательством этого государства. В ситуациях, когда запрашиваемое государство определяет, что запрашивающее государство не соблюдает свои обязанности в отношении конфиденциальности информации, которой обмениваются в соответствии с настоящей Статьей, запрашиваемое государство может приостановить оказание помощи в соответствии с настоящей Статьей до тех пор, пока запрашивающее государство не предоставит надлежащие гарантии того, что эти обязанности действительно будут соблюдаться. При необходимости компетентные органы могут заключить специальные договоренности или меморандумы о взаимопонимании относительно конфиденциальности информации, которой обмениваются в соответствии с настоящей Статьей.

12. Разумеется, информация, полученная в соответствии со Статьей 26, была бы бесполезной или почти бесполезной для запрашивающего государства (Договаривающегося государства, запрашивающего информацию), если бы запрет на раскрытие был абсолютным. Пункт 2 предусматривает, что информация, полученная в соответствии со Статьей 26, может быть раскрыта лицам и органам, участвующим в оценке или сборе, принудительном исполнении или судебном преследовании в отношении, или в рассмотрении апелляций в отношении налогов, упомянутых в пункте

1. Кроме того, подразумевается, что информация также может быть передана налогоплательщику, его доверенному лицу или свидетелям в гражданском или уголовном процессе.

12.1 Как указано в пункте 12, полученная информация может быть передана указанным лицам и органам и, на основании последнего предложения пункта 2 данной Статьи, может быть раскрыта ими в судебных заседаниях, проводимых публично, или в решениях, раскрывающих имя налогоплательщика. Если информация используется в открытом судебном заседании или в судебном решении и таким образом становится публичной, очевидно, что с этого момента она может быть процитирована из судебных материалов или решений для других целей, даже в качестве возможного доказательства. Однако такое раскрытие информации для общественности не означает, что лица и органы, упомянутые в пункте 2, могут предоставлять по запросу дополнительную полученную информацию.

12.2 Если одно или оба Договаривающихся Государства возражают против того, чтобы информация, полученная в соответствии со Статьей 26, была обнародована судами, или, после обнародования информации таким образом, против использования информации в других целях, они должны прямо указать это возражение в своей Конвенции.

13. В целом, информация, полученная Договаривающимся государством, может быть использована только в целях, указанных в пункте 1. Если информация представляется ценной для государства-получателя в целях, отличных от указанных в этом пункте, это государство не может использовать информацию в таких других целях без разрешения компетентного органа государства-поставщика. Такое разрешение не должно быть необоснованно отклонено.

13.1 В некоторых случаях Договаривающееся государство может преследовать налогоплательщика за уклонение от уплаты налогов, а также за дополнительное преступление, такое как отмывание денег, которое вытекает из той же совокупности фактов. В таких обстоятельствах принимающее государство может захотеть использовать предоставленную информацию для обеих целей.

13.2 Аналогичным образом, информация, полученная Договаривающимся государством, не может быть раскрыта третьей стране, если только в двустороннем договоре между Договаривающимися государствами нет прямого положения, разрешающего такое раскрытие.

13.3 Информация, которой обмениваются для целей налогообложения, может представлять ценность для принимающего государства в дополнение к тем, которые указаны в первом и втором предложениях пункта 2 Статьи 26. Таким образом, последнее предложение пункта 2 позволяет Договаривающимся государствам обмениваться информацией, полученной для целей налогообложения, при соблюдении двух условий: во-первых, информация может быть использована для других целей в

соответствии с законодательством обоих государств и, во-вторых, компетентный орган предоставляющего государства разрешает такое использование. Это позволяет налоговым органам принимающего государства обмениваться налоговой информацией с другими правоохранительными органами и судебными органами этого государства по определенным приоритетным вопросам (например, для борьбы с отмыванием денег, коррупцией, финансированием терроризма). Когда получающее государство желает использовать информацию для дополнительной цели (т.е. для целей, не связанных с налогообложением), получающее государство должно указать предоставляющему государству другую цель, для которой оно желает использовать информацию, и подтвердить, что получающее государство может использовать информацию для такой другой цели в соответствии со своим законодательством. В тех случаях, когда предоставляющее государство в состоянии сделать это, принимая во внимание, среди прочего, международные соглашения или другие договоренности между Договаривающимися государствами, касающиеся взаимной помощи между другими правоохранительными и судебными органами, компетентный орган предоставляющего государства, как правило, должен разрешить такое использование в других целях, если информация может быть использована для аналогичных целей в предоставляющем государстве. Правоохранительные органы и судебные инстанции, получающие информацию в соответствии с последним предложением пункта 2, должны рассматривать эту информацию как конфиденциальную в соответствии с принципами пункта 2.

13.4 Известно, что Договаривающиеся государства, возможно, пожелают достичь общей цели, заложенной в последнем предложении пункта 2, другими способами и могут сделать это, заменив последнее предложение пункта 2 следующим текстом:

Компетентный орган Договаривающегося государства, получающий информацию в соответствии с положениями настоящей Статьи, может, с письменного согласия Договаривающегося государства, предоставившего информацию, также предоставить эту информацию для использования в других целях, разрешенных положениями действующего между Договаривающимися государствами договора о взаимной правовой помощи, который позволяет для обмена налоговой информацией.

14. В Типовую конвенцию ОЭСР с поправками, внесенными в 2005 году, включено положение, позволяющее обмениваться информацией, полученной в соответствии со Статьей 26, с лицами, на которых возложен надзор за лицами, которым разрешено получать такую информацию. Это положение также включено в пункт 2 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

14.1 Раскрытие информации должно быть ограничено информацией, необходимой этим органам для выполнения их надзорных функций. К таким надзорным органам относятся органы, осуществляющие надзор за налоговым администрированием и правоохранительными органами в рамках общей администрации правительства

Договаривающегося государства. Такой обмен информацией разрешен только в том случае, если к лицам, осуществляющим надзорную деятельность, предъявляются требования о конфиденциальности, по крайней мере, такие же строгие, как к сотрудникам налоговой администрации и правоохранительных органов. Компетентные органы, возможно, пожелают договориться о том, какие органы входят в состав надзорного органа по смыслу настоящего Пункта.

Пункт 3

15. Пункт 3 Статьи 26 содержит положения, ограничивающие обязательства запрашиваемого государства в соответствии с пунктом 1. Однако ограничения, предусмотренные в пункте 3, могут быть заменены положениями, содержащимися в пунктах 4 и 5. Положения пункта 3, рассматриваемые в совокупности с положениями пунктов 4 и 5, не должны быть истолкованным таким образом, который препятствовал бы эффективному обмену информацией между Договаривающимися государствами. Кроме того, Договаривающееся государство должно сообщать другому Договаривающемуся государству до того, как оно заключит конвенцию, о любых конкретных положениях своего законодательства и административной практики, которые, по его мнению, дают ему право избежать обязательства, налагаемого пунктом 1 иным образом.

16. Пункт 3(а), с учетом ограничений, предусмотренных в пунктах 4 и 5, содержит разъяснение о том, что Договаривающееся государство не обязано выходить за рамки своего внутреннего законодательства и административной практики при предоставлении информации в распоряжение другого Договаривающегося государства. Например, если запрашиваемому государству в соответствии с его законами или административной практикой запрещено изымать личные документы у налогоплательщика без разрешения суда, оно не обязано производить такую выемку без разрешения суда от имени запрашивающего государства, даже если запрашиваемое государство может произвести такой арест без санкции суда в соответствии со своим законодательством или административной практикой. Цель этого правила состоит в том, чтобы предотвратить непреднамеренное противоречие между обязательствами Договаривающегося государства по Статье 26 и его обязательствами по внутреннему законодательству.

16.1 Внутренние положения, требующие, чтобы информация, полученная налоговыми органами, хранилась в тайне, не должны толковаться как создающие препятствие для обмена информацией в соответствии с пунктом 3(а), поскольку налоговые органы запрашивающего государства обязаны в соответствии с пунктом 2 соблюдать тайну в отношении информации, полученной в соответствии с настоящей Статьей.

16.2 Пункт 1 обязывает запрашиваемое государство предоставлять информацию в отношении всех налогов запрашивающего государства, даже если в запрашиваемом

государстве нет сопоставимого налога. Пункт 3(а) не снимает обязательства предоставлять информацию, касающуюся налогов которые запрашиваемое государство не взимает. Например, запрашиваемое государство не может уклониться от выполнения своего обязательства по предоставлению информации, полезной запрашивающему государству для обеспечения уплаты налога на добавленную стоимость, только потому, что в запрашиваемом государстве нет налога на добавленную стоимость. Конечно, запрашиваемое государство может уклониться от выполнения обязательства по предоставлению такой информации, если оно не может получить эту информацию в соответствии со своими обычными административными процедурами по смыслу пункта 3(б).

16.3 Цель пункта 3(а) состоит в том, чтобы избежать ловушек для неосторожных, а не создавать такие ловушки. Договаривающееся государство, которое считает, что оно не обязано получать определенные виды информации от имени другого Договаривающегося государства в силу своих собственных законов или административной практики (включая законы и административную практику своих субнациональных правительств), должно изложить свою позицию в письменной форме до вступления в силу конвенции, содержащей Статью 26. Он также должен раскрывать информацию о вероятном влиянии этой позиции на его способность обеспечивать эффективный обмен информации. Например, если Договаривающееся государство считает, что одно из его законов не позволяет ему предоставлять другому Договаривающемуся государству информацию о собственных владельцах его компаний-резидентов или других юридических лиц, оно должно направить письменное уведомление об этой позиции в ходе переговоров по конвенции с объяснением последствий этого закон о своих обязательствах в отношении взаимной помощи. В зависимости от фактов и обстоятельств конкретного дела, нераскрытие может лишить Договаривающееся государство права ссылаться на пункт 3(а) для уклонения от выполнения своих обязательств по пункту 1.

16.4 Договаривающееся государство, которое изменяет свои законы или административную практику после вступления в силу конвенции, содержащей пункт 3(а), должно своевременно сообщить об этом изменении другому Договаривающемуся государству. В зависимости от фактов и обстоятельств дела, такие изменение может представлять собой существенное нарушение конвенции. В любом случае, непредоставление своевременного уведомления о таком изменении может лишить Договаривающееся государство права ссылаться на пункт 3(а), чтобы избежать своих обязательств, вытекающих из пункта 1.

16.5 Договаривающееся государство, желающее расширить сферу действия ограничения, предусмотренного в настоящее время в пункте 3(а), может изменить этот пункт следующим образом:

(а) принимать административные меры, противоречащие законам и административной практике этого Договаривающегося государства или другого Договаривающегося государства, даже если это Договаривающееся государство знает и не раскрывает, что конкретные положения его законов или административной практики могут препятствовать эффективному обмену информацией.

17. Законодательство некоторых стран требует уведомлять лицо, предоставляющее информацию, и/или налогоплательщика, в отношении которого проводится запрос, до передачи этой информации другой стране. Такое уведомление процедуры могут быть важным аспектом прав, предоставляемых национальным законодательством. В некоторых случаях уведомление должно способствовать предотвращению ошибок (например, в случае ошибочной идентификации) и облегчать обмен информацией (позволяя налогоплательщикам, получившим уведомление, добровольно сотрудничать с налоговыми органами запрашивающего государства). Однако процедуры уведомления не могут применяться таким образом, чтобы в конкретных обстоятельствах запроса это сводило усилия на ноль запрашивающего государства по предотвращению уклонения от уплаты налогов. То есть они не должны препятствовать эффективному обмену информацией или неоправданно задерживать его. Например, процедуры уведомления должны допускать исключения из предварительного уведомления в случаях, когда запрос информации носит очень срочный характер или уведомление может подорвать шансы на успех расследования, проводимого запрашивающим государством.

17.1 Договаривающееся государство, которое в соответствии со своим внутренним законодательством обязано уведомлять лицо, предоставившее информацию, и/или налогоплательщика о том, что предлагается обмен информацией, должно проинформировать об этом свое международное соглашение партнерам в письменной форме о том, что у них есть это требование и каковы последствия для их обязательств в отношении взаимной помощи. Такая информация должна предоставляться другому Договаривающемуся государству до заключения конвенции и после этого при изменении соответствующих правил. В зависимости от фактов и обстоятельств конкретного дела, нераскрытие может лишить Договаривающееся государство права ссылаться на пункт 3(а) для уклонения от выполнения своих обязательств по пункту 1.

18. Как правило, запрашиваемое государство не обязано принимать административные меры от имени запрашивающего государства, которые не допускаются законами или административной практикой запрашивающего государства. Цель этого правила состоит в том, чтобы помешать запрашивающему государству использовать административные меры запрашиваемого государства, чтобы избежать ограничений, налагаемых на запрашивающее государство его собственным правительством.

18.1 Разные страны обязательно будут иметь разные механизмы получения и предоставления информации. Различия в законах и административной практике не

могут быть использованы запрашиваемым государством в качестве основания для отклонения запроса о предоставлении информации, за исключением случаев, когда эти различия существенно ограничивают юридические полномочия запрашивающего государства на получение и предоставление информации, если запрашивающее государство само получило законный запрос от запрашивающего государства. запрашиваемое государство. Стоит отметить, что если Договаривающееся государство применяет в соответствии с пунктом 5 меры, которые обычно не предусмотрены в его внутреннем законодательстве или практике, например, для доступа к банковской информации и обмена ею, это государство в равной степени имеет право запросить аналогичную информацию у другого Договаривающегося государства.⁵⁴

18.2 Общее правило, изложенное в пункте 18, неприменимо, когда правовая система или административная практика только одной страны предусматривает определенную процедуру. Например, Договаривающееся государство, у которого запрашивается информация о выданном им административном постановлении или соглашении о предварительном ценообразовании (АРА), не может ссылаться на отсутствие решения или режима АРА в запрашивающем государстве, чтобы избежать своего обязательства по предоставлению такой информации в соответствии с пунктом 1.

⁵⁴ Примечание: Соответствующая формулировка в комментарии ОЭСР (см. пункт 15 Комментария ОЭСР) содержит следующее дополнительное предложение: "Это полностью соответствовало бы принципу взаимности, который лежит в основе подпунктов, а) и б) пункта 3". Один из членов подкомитета предложил также добавить это предложение в комментарии ООН. Это предложение не было добавлено в конце, поскольку оно может быть истолковано как предполагающее, что пункт 3 требует, чтобы каждое из Договаривающихся государств получало взаимные выгоды в соответствии со Статьей 26. Такое толкование не соответствовало бы более широкому подходу Конвенции ООН к взаимности. Само по себе разъяснение о том, что "если Договаривающееся государство применяет в соответствии с пунктом 5 меры, которые обычно не предусмотрены в его внутреннем законодательстве или практике, например, для доступа к банковской информации и обмена ею, это государство имеет равное право запрашивать аналогичную информацию у другого Договаривающегося государства", тем не менее, является полезным и актуальным в данном контексте Конвенции ООН, как это имеет место в контексте Конвенции ОЭСР, учитывая, что в соответствии с более широким подходом Конвенции ООН к взаимности соответствующее Договаривающееся государство также будет иметь равное право запрашивать информацию у другого Договаривающегося государства.

19. В соответствии со своим внутренним законодательством большинство стран признают, что информация не может быть получена от какого-либо лица в той мере, в какой такое лицо может претендовать на защиту от самооговора. Таким образом, запрашиваемое государство может отказать в предоставлении информации, если его правила самооговора не позволяют ему получить эту информацию или если правила самооговора запрашивающего государства не позволяют ему получить такую информацию при аналогичных обстоятельствах. Однако на практике привилегия не давать показаний против самого себя практически не применяется в связи с большинством запросов о предоставлении информации. Привилегия не давать показаний против самого себя является личной и не может быть предоставлена лицом, которому самому не грозит уголовное преследование. В подавляющем большинстве информационных запросов целью является получение информации от третьих лиц, таких как банки, посредники или другая сторона контракта, а не от лица, в отношении которого ведется расследование. Кроме того, привилегия не давать показания против самого себя, как правило, не распространяется на других лиц, кроме физических.

20. Пункт 3(b) позволяет запрашиваемому государству избежать обязательства, налагаемого иным образом пунктом 1, когда оно не может получить запрашиваемую информацию в ходе обычной административной деятельности или когда другое Договаривающееся государство не могло бы получить эту информацию в ходе обычной административной деятельности. Цель этого правила состоит в том, чтобы помешать запрашивающему государству возлагать неоправданное бремя на запрашиваемое государство.

20.1 Информация считается доступной в ходе обычного администрирования, если она находится в распоряжении налоговых органов или может быть получена ими в рамках обычной процедуры определения налогов, которая может включать специальные расследования или специальную проверку коммерческих счетов, которые ведет налогоплательщик или другие лица. Например, если запрашиваемое государство в рамках своей аудиторской политики получает информацию о целесообразности трансфертных цен, используемых его налогоплательщиками в сделках со связанными компаниями, оно считается, что налоговые органы могут получать аналогичную информацию о своих налогоплательщиках и связанных с ними компаниях от имени запрашивающего государства. В данном случае, конечно, предполагается, что налоговые органы обладают полномочиями и ресурсами, необходимыми для содействия эффективному обмену информацией. Например, предположим, что Договаривающееся государство запрашивает информацию в связи с расследованием налоговых дел конкретного налогоплательщика и указывает в запросе, что информация может находиться у одного из нескольких поставщиков услуг, указанных в запросе и учрежденных в другом Договаривающемся государстве. В этом случае ожидается, что запрашиваемое государство сможет получить и предоставить такую информацию в той

мере, в какой такая информация имеется у одного из поставщиков услуг, указанных в запросе. При ответе на запрос запрашиваемое государство должно руководствоваться общей целью Статьи 26, которая заключается в обеспечении обмена информацией "в максимально широком масштабе", и может учитывать важность запрашиваемой информации для запрашивающего государства в связи с административным При ответе на запрос запрашиваемое государство должно руководствоваться общей целью Статьи 26, которая заключается в обеспечении обмена информацией "в максимально широком масштабе", и может учитывать важность запрашиваемой информации для запрашивающего государства в связи с административным издержками запрашиваемого государства.

20.2 Если Договаривающиеся государства не договорились об ином, следует исходить из того, что информация, запрашиваемая Договаривающимся государством, может быть получена этим государством в аналогичной ситуации, если только это государство не проинформировало другое Договаривающееся государство об обратном

20.3 При заключении конвенции между развитой и развивающейся странами часто предполагается, что развитая страна будет обладать большим административным потенциалом, чем развивающаяся. Такая разница в административных возможностях не является основанием для того, чтобы в соответствии с пунктом 3(b) ни одно из Договаривающихся государств не могло уклониться от выполнения обязательства по предоставлению информации в соответствии с пунктом 1. То есть, пункт 3 не требует, чтобы каждое из Договаривающихся государств получало взаимные выгоды в соответствии со Статьей 26. Добровольно принимая конвенцию, Договаривающиеся государства, по-видимому, пришли к выводу, что конвенция, рассматриваемая в целом, обеспечивает каждому из них взаимные выгоды. Нет необходимости предполагать, что каждая из статей или каждый пункт каждой Статьи обеспечивает взаимную выгоду. Напротив, для Договаривающегося государства является обычным делом отказываться от какой-либо выгоды, предусмотренной в одной Статье, чтобы получить выгоду, предусмотренную в другой Статье.

20.4 Хотя пункты 3(a) и 3(b) прямо не предусматривают взаимности в получении выгод, в комментарии ОЭСР к Статье 26 изложена позиция, согласно которой требование о взаимности может быть выведено из формулировок пунктов 3(a) и 3(b), из которых последний, в частности, ограничивает обязательство Договаривающегося государства предоставлять информацию, доступную в ходе обычной административной деятельности этого другого Договаривающегося государства. По сути, в комментарии ОЭСР термин "доступный" трактуется как означающий, что другое Договаривающееся государство обладает фактическими административными возможностями для получения такой информации. Альтернативное толкование заключается в том, что "доступный" означает, что налоговая администрация имеет

полномочия на получение информации, независимо от того, имеет ли она возможность воспользоваться этими полномочиями. Страны, возможно, пожелают четко указать в своих договорах, что Договаривающиеся государства обязаны обмениваться информацией, даже если одно из Договаривающихся государств обладает значительно меньшими возможностями для получения информации о налогоплательщиках. Для достижения этого результата они могли бы внести поправки в пункт (b) следующего содержания:

(b) предоставлять информацию, которая не может быть получена в ходе обычной административной деятельности этого Договаривающегося государства или недоступна в соответствии с законодательством этого Договаривающегося государства или другого Договаривающегося государства.

20.5 Пункты 3(a) и (b) не позволяют запрашиваемому государству отклонять запрос, в отношении которого применяются пункты 4 или 5. Пункт 5 будет применяться, например, в ситуациях, когда неспособность запрашиваемого государства получить информацию была конкретно связана с тем фактом, что, как предполагалось, запрашиваемая информация находится в распоряжении банка или другого финансового учреждения. Таким образом, применение пункта 5 включает ситуации, в которых к полномочиям налоговых органов по сбору информации в отношении информации, хранящейся в банках и других финансовых учреждениях, предъявляются требования, отличные от тех, которые обычно применяются в отношении информации, хранящейся лицами, не являющимися банками или другими финансовыми учреждениями. Это, например, может иметь место в случае, когда налоговые органы могут осуществлять свои полномочия по сбору информации в отношении информации, хранящейся в банках и других финансовых учреждениях, только в тех случаях, когда имеется конкретная информация о налогоплательщике, находящемся под следствием. Это также может иметь место в тех случаях, когда, например, использование мер по сбору информации в отношении информации, хранящейся в банках и других финансовых учреждениях, требует более высокой вероятности того, что запрашиваемая информация находится у лица, которое, как считается, владеет запрашиваемой информацией, чем степень вероятности, требуемая для ее использования о мерах по сбору информации в отношении информации, которая, как считается, находится в распоряжении лиц, не являющихся банками или финансовыми учреждениями.

21. Как правило, запрашиваемое государство может отказать, в соответствии с пунктом 3(c), в раскрытии информации, которая представляет собой конфиденциальную переписку между адвокатом, солиситором или другим признанным законным представителем, выступающим в качестве такового, и его клиентом, в той мере, в какой эта переписка защищена от разглашения в соответствии с внутренним законодательством.

21.1 Сфера применения защищенных конфиденциальных сообщений должна быть строго определена. Такая защита не распространяется на документы или записи, передаваемые адвокату, поверенному в делах или иному законному представителю в попытке защитить такие документы или записи от разглашения, требуемого законом. Кроме того, информация о личности такого лица, как директор или собственный владелец компании, не защищена от разглашения. Хотя объем предоставляемой защиты согласно внутреннему законодательству, конфиденциальность сообщений в разных государствах может различаться, и защита, предусмотренная пунктом 3(с), распространяется не настолько широко, чтобы препятствовать эффективному обмену информацией.

21.2 Несмотря на положения внутреннего законодательства запрашиваемого государства, это государство может отказать в предоставлении запрашиваемых сообщений между адвокатами, солиситорами или другими признанными законными представителями и их клиентами только в том случае и в той мере, в какой такие представители действуют в качестве адвокатов, солиситоров или других признанных юридических представителей, а не в ином качестве, например, в качестве номинальных держателей акций, попечителей, учредителей, директоров компаний или бухгалтеров, или на основании доверенности представлять компанию в ее деловых делах. Более конкретно, сообщение должно было быть подготовлено добросовестно с целью поиска или предоставления юридической консультации или для использования в существующих или планируемых судебных разбирательствах.

21.3 Запрашиваемое государство ни в коем случае не может отказать в раскрытии информации о контактах между адвокатами, солиситорами или другими признанными юридическими представителями и их клиентами, если эти лица сами участвовали вместе со своими клиентами в плане уклонения от уплаты налогов.

21.4 Претензия о том, что информация защищена как конфиденциальная переписка между адвокатом, солиситором или другим признанным законным представителем и его клиентом, должна рассматриваться исключительно в соответствии с Договаривающееся государство, в соответствии с законодательством которого возникает претензия. Таким образом, не предполагается, что суды запрашиваемого государства должны рассматривать иски на основании законов запрашивающего государства.

22. Пункт 3 (с) также разрешает запрашиваемому государству отказать в предоставлении информации, если раскрытие этой информации может раскрыть какую-либо торговую, предпринимательскую, промышленную, коммерческую или профессиональную тайну или торговый процесс. Прежде чем сослаться на это положение, Договаривающемуся государству следует тщательно взвесить, действительно ли интересы налогоплательщика оправдывают его применение. Секреты, упомянутые в этом пункте, не следует понимать в слишком широком смысле.

Широкое толкование этого положения во многих случаях будет несовместимо с целью Статьи 26, поскольку оно это сделало бы неэффективным обмен информацией, предусмотренный в этой Статье.

22.1 Под коммерческой тайной или производственным процессом, как правило, понимается информация, имеющая значительное экономическое значение и которая может быть использована на практике, а несанкционированное использование которой может привести к серьезному ущербу (например, к серьезным финансовым затруднениям). Цель исключения из режима секретности состоит в том, чтобы предотвратить несправедливое обременение налогоплательщиков при обмене информацией путем раскрытия их конкурентам или потенциальным конкурентам ценной секретной информации и тем самым значительно снизить коммерческую ценность этой информации. Секретная информация, которая когда-то имела существенную коммерческую ценность, может быть раскрыта, если эта информация не имеет существенной коммерческой ценности на момент запроса информации. Информация не является секретной по смыслу пункта 3(с) просто потому, что ее раскрытие поставит в неловкое положение налогоплательщика или третью сторону или может привести к тому, что налогоплательщику придется платить дополнительные налоги или потерять доход из-за плохой рекламы. Договаривающееся государство может принять решение о предоставлении запрашиваемой информации, когда оно сочтет, что нет разумных оснований предполагать, что соответствующий налогоплательщик может пострадать от неблагоприятных последствий, несовместимых с обменом информацией.

22.2 Секретная информация может быть раскрыта запрашивающему государству, если запрашиваемое государство определит, что риск раскрытия общественности или конкурентам маловероятен в связи с требованиями конфиденциальности, изложенными в пункте 2. Документ, который защищен от полного закрытия, поскольку содержит защищенную секретную информацию, может быть закрыт, если эта секретная информация будет удалена.

22.3 Финансовая информация, включая бухгалтерские книги и записи, по своей природе не представляет собой коммерческую, деловую или иную тайну. Однако в некоторых ограниченных случаях раскрытие финансовой информации может привести к раскрытию коммерческой, деловой или иной тайны. Например, запрос информации об определенных записях о закупках может вызвать такую проблему, если раскрытие такой информации приведет к раскрытию запатентованной формулы, используемой при производстве продукта. Защита такой информации может также распространяться на информацию, находящуюся в распоряжении третьих лиц. Например, банк может держать на хранении находящуюся на рассмотрении заявку на патент, или секретный торговый процесс или формула могут быть описаны в заявке на получение кредита или в контракте, находящемся в распоряжении банка. В таких обстоятельствах из

документов следует исключить сведения о торговой, предпринимательской или иной тайне, а оставшаяся финансовая информация подлежит соответствующему обмену.

23. Пункт 3(с) предусматривает ограничение в отношении информации, которая затрагивает жизненно важные интересы самого государства. В соответствии с этим ограничением Договаривающиеся государства не обязаны предоставлять информацию, раскрытие которой противоречило бы государственной политике (*ordre public*). Это ограничение должно применяться только в крайних случаях. Например, такой случай может возникнуть, если налоговое расследование в запрашивающем государстве было мотивировано политическим, расовым или религиозным преследованием. Ограничение также может применяться, когда информация составляет государственную тайну. Например, нет требования о раскрытии информации, когда секретные службы располагают конфиденциальной информацией, раскрытие которой противоречило бы жизненно важным интересам запрашиваемого государства. Таким образом, вопросы государственной политики (*ordre public*) редко возникают в контексте обмена информацией между партнерами по договору.

24. Как обсуждалось выше, пункт 3 может предоставлять запрашиваемому государству право отказать в предоставлении информации при определенных обстоятельствах. Однако не требуется ссылаться на какие-либо ограничения, предусмотренные в этом пункте. Если запрашиваемое государство отказывается воспользоваться своим правом, предусмотренным в пункте 3, и предоставить запрашиваемую информацию, обмен информацией остается в рамках Статьи 26. Следовательно, на информацию распространяются правила конфиденциальности, изложенные в пункте 2. Кроме того, у пострадавшего налогоплательщика или другой третьей стороны нет оснований утверждать, что налоговые органы запрашиваемого государства не соблюдали обязательства по сохранению тайны, возложенные на них национальным законодательством.

25. Статья 26 не требует наличия преступной деятельности ни в одном из Договаривающихся государств для возникновения обязательства по обмену информацией. Тем не менее, некоторые международные договоры требуют наличия такой преступной деятельности. В таких договорах может оказаться важным предусмотреть, что наличие уголовной ответственности в запрашивающем государстве является достаточным для возникновения обязательства по обмену информацией. В качестве меры предосторожности некоторые государства, которые не ограничивают свой обмен информацией уголовными делами, возможно, пожелают конкретно указать в своих договорах, что обоюдное признание их виновными в совершении преступлений необязательно. Чтобы исключить возможность включения в международный договор требования об обоюдном признании деяния преступлением, следующий пункт можно было бы добавить в качестве пункта 6, а нумерацию нынешнего пункта 6 изменить на пункт 7:

6. Обязательство обмениваться информацией возникает в соответствии с пунктом 1 независимо от того, подозревается ли лицо, находящееся под следствием, в преступной деятельности или нет. Ни в коем случае положения настоящей Статьи не должны толковаться как позволяющие Договаривающемуся государству отказываться от предоставления информации исключительно на том основании, что расследуемое деяние не являлось бы преступлением по законодательству этого Договаривающегося государства, если бы такое поведение имело место в этом Договаривающемся государстве.

Пункт 4

26. Пункт 4 был добавлен в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций в 2011 году. Он взят непосредственно из аналогичного положения Типовой конвенции ОЭСР. В результате комментариев ОЭСР к пункту 4 полностью применим при толковании пункта 4 Статьи 26. Позиция, изложенная в комментарии ОЭСР, заключается в том, что добавление этого пункта было призвано помочь в толковании Статьи 26 и не приводит к существенному изменению обязательств, подразумевавшихся в предыдущей редакции Статьи 26.

26.1 Согласно пункту 4, запрашиваемое государство должно использовать свои меры по сбору информации для получения запрашиваемой информации, даже если эти меры применяются исключительно для предоставления информации другому Договаривающемуся государству и независимо от того, может ли информация по-прежнему собираться или использоваться для целей внутреннего налогообложения в запрашиваемом Договаривающемся государстве. Так, например, любые ограничения на способность запрашиваемого Договаривающегося государства получать информацию от какого-либо лица для целей внутреннего налогообложения во время запроса (для, например, из-за истечения срока давности в соответствии с внутренним законодательством запрашиваемого государства или предшествующего завершения аудита) не должны ограничивать его возможности использовать свои меры по сбору информации для целей обмена информацией. Термин "меры по сбору информации" означает законы и административные или судебные процедуры, которые позволяют Договаривающемуся государству получать и предоставлять запрашиваемую информацию. То есть запрашиваемому государству не обязательно иметь внутреннюю налоговую заинтересованность в получении запрашиваемой информации, чтобы применялось обязательство предоставлять информацию в соответствии с пунктом 1. Пункт 4 не обязывает запрашиваемое Договаривающееся государство предоставлять информацию в обстоятельствах, когда оно пыталось получить запрошенную информацию, но обнаружило, что информация больше не существует по истечении срока хранения внутренних записей. Однако, если запрашиваемая информация по-прежнему доступна, несмотря на истечение такого срока хранения, запрашиваемое государство не может отказать в обмене имеющейся информацией. Договаривающиеся

государства должны обеспечивать хранение надежных бухгалтерских записей в течение пяти или более лет.

26.2 Как указано во втором предложении пункта 4, обязательство, налагаемое этим пунктом, как правило, подпадает под ограничения, содержащиеся в пункте 3. Однако применяется исключение, которое не позволяет запрашиваемому государству уклониться от выполнения обязательства по предоставлению информации в силу внутреннего законодательства или практики, которые включают требование о внутренних налоговых процентах. Таким образом, запрашиваемое государство не может избежать обязательства по предоставлению информации на том основании, что его внутреннее законодательство или практика позволяют ему предоставлять информацию, в которой оно заинтересовано, только для своих собственных налоговых целей.

26.3 Для многих стран сочетание пункта 4 и их внутреннего законодательства обеспечивает достаточную основу для использования их мер по сбору информации для получения запрашиваемой информации даже в отсутствие заинтересованности национальных налоговых органов в этой информации. Однако другие страны, возможно, пожелают прямо разъяснить в Конвенции, что Договаривающиеся государства должны обеспечить, чтобы их компетентные органы обладали необходимыми полномочиями для этого. Договаривающиеся государства, желающие разъяснить этот момент, могут заменить пункт 4 следующим текстом:

4. Для осуществления обмена информацией, предусмотренного в пункте 1, каждое Договаривающееся государство принимает необходимые меры, включая законодательные, нормотворческие или административные меры, для обеспечения того, чтобы его компетентный орган обладал достаточными полномочиями в соответствии со своим внутренним законодательством для получения информации для обмена информацией, независимо от того, является ли это что Договаривающемуся государству может потребоваться такая информация для его собственных налоговых целей.

Пункт 5

27. Пункт 5 был добавлен в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций в 2011 году. Он взят непосредственно из аналогичного положения Типовой конвенции ОЭСР. В результате комментариев ОЭСР к пункту 5 полностью применим при толковании пункта 5 Статьи

26. Приведенное ниже обсуждение ограничений на секретность в значительной степени основано на комментарии ОЭСР. Позиция, изложенная в комментарии ОЭСР, заключается в том, что добавление этого пункта было призвано помочь в толковании Статьи 26 и не приводит к существенному изменению обязательств, подразумевавшихся в предыдущей редакции Статьи 26.

27.1 Пункт 1 налагает на Договаривающееся государство позитивное обязательство по обмену всеми видами информации. Пункт 5 призван гарантировать, что ограничения, изложенные в пункте 3, не могут быть использованы для предотвращения обмена информацией, находящейся в распоряжении банков, других финансовых учреждений, номинальных держателей, агентов и доверенных лиц, а также информацией о владельцах.

27.2 В пункте 5 говорится, что запрашиваемое государство не должно отказывать в предоставлении информации запрашивающему государству только потому, что запрашиваемая информация хранится в банке или другом финансовом учреждении. Таким образом, пункт 5 отменяет действие пункта 3 в той мере, в какой в противном случае пункт 3 позволял бы запрашиваемому договаривающемуся государству отказать в предоставлении информации на основании внутреннего законодательства о банковской тайне. Доступ к информации, хранящейся в банках или других финансовых учреждениях, может осуществляться прямым или косвенным образом в рамках судебного или административного процесса. Процедура косвенного доступа не должна быть настолько обременительной и трудоемкой, чтобы препятствовать доступу к банковской информации.

27.3 Пункт 5 также предусматривает, что Договаривающееся государство не должно отказывать в предоставлении информации только потому, что эта информация находится в распоряжении лиц, действующих в агентском или фидуциарном качестве. Например, если в Договаривающемся государстве действует закон, согласно которому вся информация, которой владеет доверенное лицо, рассматривается как " профессиональная тайна" только потому, что она была у доверенного лица, такое государство не может использовать такой закон в качестве основания для отказа в предоставлении информации, которой владеет доверенное лицо, другому Договаривающемуся государству. Лицо действует в " качестве доверенного лица", когда бизнес, которым оно занимается, или деньги или имущество, которыми оно управляет, не являются его собственностью или предназначены не для его собственной выгоды, а используются в интересах другого лица, и когда доверенное лицо состоит в отношениях с этим другим лицом, подразумевающих и требующий уверенности и доверчивости с одной стороны и добросовестности с другой. Доверительный управляющий - это типичный пример лица, выступающего в качестве доверенного лица. Термин "агентство" очень широк и включает в себя все формы предоставления корпоративных услуг (например, агенты по созданию компаний, трастовые компании, зарегистрированные агенты, юристы).

27.4 В пункте 5 говорится, что Договаривающееся государство не должно отказывать в предоставлении информации только потому, что запрашиваемая информация относится к доле собственности в лице, которая включает компании и партнерства, фонды или аналогичные организационные структуры. Запросы о

предоставлении информации не могут быть отклонены только потому, что национальное законодательство или практика могут рассматривать информацию о владельцах как коммерческую или иную тайну.

27.5 Хотя пункт 5 ограничивает возможность запрашиваемого государства сослаться на пункт 3 для отказа в предоставлении информации, находящейся в распоряжении банка, финансового учреждения, лица, действующего в агентском или фидуциарном качестве, или для отказа в предоставлении информации, касающейся интересов собственности, этот пункт не устраняет всей защиты, предусмотренной пунктом 3. Запрашиваемое государство может продолжать отказывать в предоставлении такой информации, если этот отказ основан на существенных причинах, не связанных со статусом владельца запрашиваемой информации как банка, финансового учреждения, агента, доверенного лица или номинального держателя, или с тем фактом, что информация относится к интересам собственности.

27.6 Пункт 5 не обязательно препятствует запрашиваемому государству отказать в соответствии с пунктом 3(b) в предоставлении информации, составляющей конфиденциальную переписку между адвокатом, солиситором или другой признанный законный представитель и его клиент, даже если это лицо выступает в качестве агентства. Однако, чтобы претендовать на защиту в соответствии с пунктом 3(b), запрашиваемое государство должно продемонстрировать, что общение между адвокатом, солиситором или другим признанным законным представителем и его клиентом соответствует всем требованиям этого пункта, включая то, что общение защищено от разглашения в соответствии с внутренним законодательством, что отказ в предоставлении защиты может быть обжалован в судебном порядке. не имеет отношения к статусу законного представителя в качестве агента, доверенного лица или номинального владельца, что какие-либо спорные документы не были переданы законному представителю во избежание разглашения и что неразглашение не помешает эффективному обмену информацией.

27.7 Договаривающиеся государства, желающие прямо указать на защиту, предоставляемую конфиденциальным сообщениям между клиентом и адвокатом, солиситором или другим признанным законным представителем, могут сделать это, добавив следующий текст в конце пункта 5:

Ничто в приведенном выше предложении не препятствует Договаривающемуся государству отказывать в получении или предоставлении информации, которая могла бы раскрыть конфиденциальные контакты между клиентом и адвокатом, солиситором или другим признанным законным представителем, если такие контакты защищены от разглашения в соответствии с пунктом 3 (b) и когда требование о защите в соответствии с этим пунктом не имеет отношения к делу к статусу законного представителя в качестве агента, доверенного лица или номинального представителя.

28. Следующие примеры иллюстрируют применение пункта 5:

(a) Компания X владеет большинством акций дочерней компании Y, и обе компании зарегистрированы в соответствии с законодательством государства A. Государство B проводит налоговую проверку деловых операций компании Y в государстве B. В ходе этого рассмотрения становится актуальным вопрос о прямом и косвенном владении компанией Y, и государство B направляет запрос государству A о предоставлении информации о владельцах любого лица в цепочке владения компании Y. В своем ответе государство A должно предоставить государству B информацию о собственности как компании X, так и компании Y.

(b) Физическое лицо, облагаемое налогом в государстве A, имеет банковский счет в банке B в государстве B. Государство A изучает декларацию о подоходном налоге физического лица и направляет запрос в государстве B о всех доходах по банковскому счету и информации об активах, хранящейся в Банке B, чтобы определить, были ли депозиты в размере не облагаемый налогом заработанный доход. Государство B должно предоставить запрашиваемую банковскую информацию государству A.

(c) Банк A в государстве A подозревается в заключении секретных письменных соглашений с некоторыми из своих вкладчиков, которые предписывают банку выплачивать проценты, полученные этими вкладчиками, никак не связанному оффшорному банку. Государство B просит государство A предоставить ему копии этих секретных писем-соглашений. Банк A утверждает, что письма-соглашения являются юридическими документами, защищенными от разглашения в соответствии с законом о конфиденциальности адвоката и клиента. Государство A должно предоставить запрашиваемые документы.

Пункт 6

29. Формулировка пункта 6 была взята с некоторыми изменениями из последнего предложения пункта 1 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций до внесения в него поправок в 2011 году. Пункт 6 конкретно наделяет компетентные органы полномочиями по установлению процедур эффективного обмена информацией. Типовая конвенция ОЭСР не содержит пункта 6 или его эквивалента. Позиция, изложенная в комментарии ОЭСР, заключается в том, что эти полномочия подразумеваются в Статье 26.

29.1 Для осуществления обмена информацией в соответствии с предыдущими пунктами настоящей Статьи в пункте 6 предусматривается, что компетентные органы Договаривающихся государств будут совместно работать над установлением процедур обмена информацией, включая обычные обмены, как правило, в электронной форме. Хотя пункт 6 не требует от них заблаговременного принятия таких мер до возникновения необходимости в конкретном обмене информацией, это настоятельно рекомендуется для обеспечения эффективного обмена информацией.

29.2 Некоторые государства, возможно, пожелают четко указать в своих международных договорах, что компетентные органы обязаны не только обмениваться

информацией по запросу, но и принимать меры для автоматического и спонтанного обмена информацией. Эти страны, возможно, пожелают добавить следующую формулировку в конце пункта 6:

Помимо удовлетворения конкретных запросов о предоставлении информации, компетентные органы должны обмениваться информацией на регулярной и самопроизвольной основе. Они должны время от времени согласовывать типы информации или документов, которые должны предоставляться на регулярной основе.

29.3 Некоторые члены Комитета выразили обеспокоенность по поводу того, что запросы информации из развитой страны в развивающуюся могут создать чрезмерную нагрузку для налогового департамента в развивающейся стране из-за различий в возможностях их налоговых администраций по получению и предоставлению информации. Эту проблему можно было бы решить, возложив на запрашивающее государство ответственность за существенные чрезвычайные расходы, связанные с запросом о предоставлении информации. В этом контексте вопрос о том, являются ли чрезвычайные расходы на получение запрашиваемой информации существенными, может быть определен не исходя из какой-либо абсолютной суммы, а исходя из затрат по отношению к общему бюджету налогового департамента, у которого просят предоставить информацию. Например, небольшие абсолютные затраты могут быть существенными для налогового департамента с очень ограниченными ресурсами, в то время как большие абсолютные затраты могут быть несущественными для хорошо финансируемого департамента.

29.4 Страны, обеспокоенные тем, что развивающиеся страны могут понести значительные расходы, могут включить следующую формулировку в конце пункта 6:

Чрезвычайные расходы, связанные с предоставлением информации, несет Договаривающаяся сторона, которая запрашивает информацию. Компетентные органы Договаривающихся сторон должны заранее проконсультироваться друг с другом, если ожидается, что расходы на предоставление информации в связи с конкретным запросом будут чрезвычайными.

29.5. Страны могут пожелать повысить оперативность и своевременность обмена информацией в соответствии с настоящей Статьей, согласовав сроки предоставления информации. Страны могут сделать это, добавив следующую формулировку в конце пункта 6:

Компетентные органы Договаривающихся государств могут согласовать сроки предоставления информации в соответствии с настоящей Статьей. В отсутствие такого соглашения информация должна предоставляться как можно быстрее и, за исключением случаев, когда задержка вызвана юридическими препятствиями, в течение следующих сроков:

(а) Если налоговые органы запрашиваемого Договаривающегося государства уже располагают запрашиваемой информацией, такая информация должна быть

предоставлена компетентному органу другого Договаривающегося государства в течение двух месяцев с момента получения запроса на информацию.

(b) Если налоговые органы запрашиваемого Договаривающегося государства еще не располагают запрашиваемой информацией, такая информация должна быть предоставлена компетентному органу другого Договаривающегося государства в течение шести месяцев с момента получения запроса о предоставлении информации.

При условии соблюдения других Положений настоящей Статьи считается, что обмен информацией был произведен в соответствии с положениями настоящей Статьи, даже если она была предоставлена по истечении указанных сроков.

29.6 Положения (a) и (b) в необязательной формулировке в конце пункта 6, упомянутые в пункте 29.5, устанавливают общепринятый стандарт в отношении сроков, который будет применяться в тех случаях, когда компетентные органы не достигли иного соглашения о более длительных или более коротких сроках. Стандартные сроки по умолчанию составляют два месяца с момента получения информационного запроса, если запрашиваемая информация уже находится в распоряжении налоговых органов запрашиваемого Договаривающегося государства, и во всех остальных случаях - шесть месяцев. Несмотря на установленные по умолчанию стандартные сроки или сроки, согласованные иным образом, компетентные органы могут прийти к различным соглашениям в каждом конкретном случае, например, когда они оба согласны с тем, что требуется больше времени. Это может возникнуть, если запрос носит сложный характер. В таком случае компетентный орган запрашивающего Договаривающегося государства не должен необоснованно отклонять запрос компетентного органа запрашиваемого Договаривающегося государства на более длительный срок.

Если запрашиваемое Договаривающееся государство не может предоставить запрашиваемую информацию в установленный срок из-за юридических препятствий (например, из-за продолжающегося судебного разбирательства по поводу обоснованности запроса налогоплательщика или продолжающегося судебного разбирательства по поводу внутренней процедуры уведомления, описанной в пункте 17), то это не было бы нарушением установленных сроков.

29.7 Дополнительная формулировка в конце пункта 6, упомянутая в пункте 29.5 гласит, что в случаях соблюдения других условий настоящей Статьи считается, что обмен информацией был осуществлен в соответствии с положениями настоящей Статьи, даже если она была предоставлена после истечения указанных сроков. Это разъясняет, что никакие возражения против использования или приемлемости информации, которой обмениваются в соответствии с настоящей Статьей, не могут основываться на том факте, что обмен информацией был произведен по истечении сроков, согласованных компетентными органами, или сроков по умолчанию, предусмотренных в этом пункте.

С. Обзор механизмов обмена информацией

30. Пункты 6-25 прежнего комментария к Статье 26 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, изложенные ниже с некоторыми редакционными изменениями, можно было бы включить в справочник, посвященный механизмам обмена.

Регулярный обмен информацией

6. Один из методов обмена информацией заключается в регулярном, или автоматическом, обмене информацией между несколькими странами — участницами Договора⁵⁵. 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".

⁵⁵ Под "передающей страной" понимается страна, передающая информацию, а под "получающей страной" — страна, получающая информацию

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;

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:

— законы, 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 налогообложения, 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 ограничиваться 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 домицилированных 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:

а) 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 домициля физического или юридического лица для целей налогообложения;

b) информация необходима для установления достоверности налоговой декларации налогоплательщика, представленной налоговому управлению получающей страны, или достоверности требований налогоплательщика или представленных

им доказательств в обоснование своей налоговой декларации, когда такая налоговая декларация вызывает подозрения или является предметом фактического расследования;

c) 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:

a) 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.;

b) информации о типичных методах, которыми обычно совершаются в передающей стране конкретные операции или виды деятельности;

c) 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:

a) информации об объеме экспорта из передающей страны в получающую страну;

b) 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 стороной. Эти нормы должны разрабатываться таким образом, чтобы облегчить систематическую оперативную процедуру, регулирующую 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:

а) степень конкретности реквизитов, которые должен содержать запрос получающей страны, форму такого запроса и язык запроса и ответа;

б) 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;

в) 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 стороной. 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:

а) лицам или органам, занимающимся начислением или сбором налогов, охватываемых Конвенцией;

б) лицам или органам, занимающимся обеспечением исполнения или преследованием с целью исполнения решений о таком налогообложении;

- с) административным трибуналам, занимающимся рассмотрением апелляций, связанных с такими налогами;
- д) судебным трибуналом, занимающимся рассмотрением дел, связанных с такими налогами;
- е) 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;
- ф) 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 принципы⁵⁶ 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.

⁵⁶ См. Руководство Организации Объединенных Наций по заключению двусторонних налоговых соглашений между развитыми и развивающимися странами [2003], часть третья, Глава III, раздел Е. Доступно по адресу: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/>.

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:

а) 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;

б) 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 Статьей об обмене информацией в предлагаемом договоре об избежание 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 пожелать 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;

с) 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;

д) 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;

е) 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;

ф) 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:

а) 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;

б) 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;

с) 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

возникать 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 информацию 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 государства⁵⁷ 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:

⁵⁷ 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".

— позиции, закрепленной в национальном законодательстве, по вопросу предоставления помощи в сборе налогов других государств;

— 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:

- а) осуществлять административные меры, которые противоречат законам и административной практике этого или другого Договаривающегося государства;
- б) 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? или

— 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 Договаривающимися государствами, наряду с процентами, административными штрафами и затратами на сбор или консервацию такой суммы:

а) (в государстве А): __

б) (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 апелляционной 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 "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, применимого 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. комментарий 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 собственных 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

ее 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 а 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 избежание 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 членом 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:

а) 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

б) 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 4⁵⁸ члены дипломатических миссий и консульские работники третьего государства, аккредитованные в Договаривающемся государстве, не считаются резидентами принимающего государства, если они подлежат лишь ограниченному налогообложению в этом государстве [...]. Это относится также и к международным организациям, учрежденным в Договаривающемся государстве, и их должностным лицам, поскольку, как правило, они пользуются определенными налоговыми льготами либо по конвенции или договору, в соответствии с которым учреждается эта организация, либо по договору между организацией и государством, в котором она учреждается. Договаривающиеся государства, которые пожелают прямо урегулировать этот вопрос или предотвратить нежелательные налоговые льготы, могут добавить в эту Статью следующее положение:

⁵⁸ Этот пункт не будет применяться к тем двусторонним соглашениям, которые опускают второе предложение пункта 1 статьи 4.

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.

Статья 29

ПРАВО НА ПОЛУЧЕНИЕ ЛЬГОТ

Предварительные замечания

1. Как поясняется в сноске к Статье, Статья 29 отражает намерение Договаривающихся государств, закрепленное в преамбуле Конвенции, устранить двойное налогообложение без создания возможностей для не налогообложения или снижения налогообложения путем уклонения или избежания налогов, в том числе путем заключения соглашений о покупке. Это намерение и формулировка Статьи соответствуют минимальному стандарту, который был согласован государствами-участниками в рамках проекта ОЭСР-G20 "Эрозия базы и перенос прибыли" и описан в пункте 22 отчета "Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах - Действие 6: Заключительный отчет 2015 года". Как указано в этом докладе, разработка Статьи будет зависеть от того, как Договаривающиеся государства, стремящиеся к соответствию этому минимальному стандарту, решат его применять. В зависимости от собственных обстоятельств государства могут пожелать принять только общую норму против злоупотреблений, содержащуюся в пункте 9 Статьи, могут предпочесть вместо этого принять пункты 1-7 этой Статьи, которые они дополняют механизмом, охватывающим кондуитные соглашения, не охваченные иными положениями Конвенции, или же предпочесть включить в свой договор всю Статью.

2. Государство может предпочесть последний подход, описанный выше, поскольку он сочетает в себе гибкость общего правила, которое может предотвратить большое количество злоупотребляющих сделок, с определенностью более "автоматического" правила, которое предотвращает сделки, и, как известно, вызывают опасения по поводу покупки договора и которые могут быть легко описаны путем ссылки на определенные признаки (например, иностранное владение организацией). Такое сочетание ни в коем случае не должно толковаться как ограничивающее сферу действия общего правила против злоупотреблений, содержащегося в пункте 9: сделка или договоренность не должны считаться выходящими из сферы действия пункта 9 только потому, что к ним не применимы специальные правила против злоупотреблений, содержащиеся в пунктах 1-7, и касающиеся только определенных случаев "покупки" с помощью договора, которые можно легко определить по некоторым их признакам.

3. Однако государство может предпочесть бороться с "покупками по договору" без применения общей нормы против злоупотреблений, содержащейся в пункте 9, полагаясь вместо этого на конкретные нормы против злоупотреблений, содержащиеся в пунктах 1-7, а также на механизм, который будет регулировать кондуитные соглашения, и не будут применяться в соответствии с этими пунктами. Это может быть случай государства, внутреннее законодательство которого содержит сильные нормы против злоупотреблений, достаточные для борьбы с другими формами злоупотреблений договором.

4. В то время как версия Статьи 29, включенная в Конвенцию ОЭСР в 2017 году, содержит как "упрощенный", так и "подробный" вариант Статьи, Комитет решил, что в Статье 29 Конвенции ООН будет принят только подробный вариант. Подробный вариант обеспечит налоговые конвенции, заключенные развивающимися странами, более надежной защитой от злоупотреблений при покупке договоров.

5. Пункты 4-6 комментария, описывающего подробный вариант Статьи 29 Конвенции ОЭСР, гласят:

4. Настоящая Статья содержит положения, препятствующие различным формам "покупки" договоров, посредством которых лица, не являющиеся резидентами Договаривающегося государства, могут создать организацию, которая будет являться резидентом этого государства, чтобы уменьшить или исключить налогообложение в другом Договаривающемся государстве за счет преимуществ налогового соглашения, заключенного между этими двумя государствами. Разрешение лицам, не имеющим прямого права на льготы, предусмотренные договором (такие как снижение или отмена удерживаемых налогов на дивиденды, проценты или роялти), получать эти льготы косвенно, путем совершения покупок по договору, нарушило бы двусторонний и взаимный характер налоговых соглашений. Если, например, государство знает, что его резиденты могут косвенно пользоваться преимуществами договоров, заключенных другим государством, оно может быть не заинтересовано в предоставлении взаимных

преимуществ резидентам этого другого государства путем заключения налогового договора. Кроме того, в таком случае косвенно получаемые выгоды могут оказаться неуместными с учетом характера налоговой системы бывшего государства; например, если это государство не взимает подоходный налог с определенного вида дохода, то его резидентам будет неуместно пользоваться положениями налогового договора, заключенного между двумя другими государствами, которые предусматривают сокращение или отмену налогообложения у источника для этого вида дохода и которые были разработаны исходя из предположения, что оба договаривающихся государства будут облагать такой доход налогом.

5. Положения пунктов 1-7 направлены на отказ в предоставлении договорных выгод в случае структур, которые обычно приводят к косвенному предоставлению договорных выгод лицам, не имеющим прямого права на эти выгоды, признавая при этом, что в некоторых случаях лица, не являющиеся резидентами Договаривающегося государства, могут создать юридическое лицо в этом государстве по законным деловым причинам. Хотя эти положения применяются независимо от того, была ли конкретная структура создана для целей заключения договора, Статья позволяет компетентному органу Договаривающегося государства предоставлять договорные выгоды, если другие положения Статьи в противном случае отказали бы в предоставлении этих выгод, но компетентный орган определяет, что структура не имела в качестве одной из своих основных целей получение выгод в соответствии с Конвенцией.

6. Статья ограничивает общую сферу применения других положений Конвенции, включая положения Статьи 1, согласно которым Конвенция применяется к лицам, являющимся резидентами Договаривающегося государства. Пункт 1 Статьи предусматривает, что резидент Договаривающегося государства не имеет права на преимущества Конвенции, если он не является "квалифицированным лицом" в соответствии с пунктом 2 или если ему не предоставляются преимущества в соответствии с положениями пунктов 3, 4, 5 или 6. Пункт 2 определяет, кто является "квалифицированным лицом", ссылаясь на характер или признаки различных категорий лиц; любое лицо, к которому применяется этот пункт, имеет право на все преимущества Конвенции. Согласно пункту 3, лицо имеет право на льготы Конвенции в отношении какой-либо статьи дохода, даже если оно не является "квалифицированным лицом" согласно пункту 2, если эта статья дохода возникает в результате активного ведения бизнеса в государстве резиденства этого лица или сопутствует ему (с учетом некоторых исключений). Пункт 4 представляет собой положение о "производных выгодах", которое позволяет определенным компаниям, принадлежащим резидентам третьих государств, получать выгоды по договору при условии, что эти резиденты имели бы право на эквивалентные выгоды, если бы они инвестировали напрямую. Пункт 5 представляет собой положение о "штаб-квартире

компания", согласно которому компания, которая не имеет права на льготы в соответствии с пунктом 2, может, тем не менее, претендовать на льготы в отношении определенных статей дохода. Пункт 6 включает положения, позволяющие компетентному органу Договаривающегося государства предоставлять льготы по договору, если другие положения данной Статьи в противном случае отказывают в предоставлении льгот. Пункт 7 включает ряд определений, которые применяются для целей данной Статьи.

Пункт 1

Положение, отказывающее в льготах по договору резиденту Договаривающегося государства, не являющемуся "квалифицированным лицом"

6. Пункт 1 предусматривает, что резидент Договаривающегося государства, как он определен в Статье 4, будет иметь право на льготы, предоставляемые резидентам Договаривающихся государств в соответствии с Конвенцией, только если он является "квалифицированным лицом" в соответствии с пунктом 2 или если ему не предоставляются иные льготы в соответствии с пунктами 3, 4, 5 или 6. Льготы, предоставляемые резиденту Договаривающегося государства в соответствии с Конвенцией, включают все ограничения прав Договаривающихся государств на налогообложение в соответствии со Статьями 6-22, устранение двойного налогообложения, предусмотренное Статьей 23, и защиту, предоставляемую резидентам Договаривающегося государства в соответствии со Статьей 24. Однако эта Статья не ограничивает доступность договорных выгод в соответствии с пунктом 2 Статьи 9, Статьей 25 или немногими положениями Конвенции, которые не требуют, чтобы лицо было резидентом Договаривающегося государства для того, чтобы пользоваться преимуществами этих положений (например, положениями пункта 1 Статьи 24 в той мере, в какой они применяются к гражданам, не являющимся резидентами ни одного из Договаривающихся государств).

7. Пункты 8-10 Комментария, описывающего подробный вариант Статьи 29 Конвенции ОЭСР, гласят:

8. Пункт 1 никоим образом не расширяет сферу действия льгот, предоставляемых другими положениями Конвенции. Таким образом, резидент Договаривающегося государства, являющийся "квалифицированным лицом" в соответствии с пунктом 2, должен по-прежнему удовлетворять условиям других положений Конвенции, чтобы получить эти льготы (например, резидент должен быть собственным владельцем дивидендов, чтобы воспользоваться положениями пункта 2 Статьи 10), и эти льготы могут быть отклонены или ограничены в соответствии с применимыми правилами против злоупотреблений, такими как правила, изложенные в пунктах 8 и 9.

9. Пункт 1 применяется в любое время, когда Конвенция в противном случае предоставляла бы выгоду резиденту Договаривающегося государства. Так, например, он применяется в момент получения резидентом Договаривающегося государства

дохода, к которому применяется Статья 6, в момент выплаты дивидендов, к которым применяется Статья 10, резиденту Договаривающегося государства или в любой момент получения прибыли, к которой применяется Статья 7. Этот пункт требует, чтобы для получения права на выгоду, предусмотренную соответствующим положением Конвенции, резидент Договаривающегося государства должен быть "квалифицированным лицом" по смыслу пункта 2 в соответствующий момент времени. Однако в некоторых случаях определение "квалифицированного лица" требует, чтобы резидент Договаривающегося государства удовлетворял определенным условиям в течение какого-то периода времени, чтобы Стать "квалифицированным лицом" в соответствующий срок.

10. Поскольку определение "эквивалентного собственника", которое будет использоваться для целей пункта 4 подробного варианта, касающегося производных льгот, будет исключать лиц, которые в соответствии с другой конвенцией имеют право на освобождение от налогообложения государством источника, не столь благоприятное, как освобождение, предоставляемое в соответствии с Конвенцией, это определение будет иметь так называемый "обрывной" эффект отказа во всех договорных льготах, даже если разница в льготах, предоставляемых двумя конвенциями, является относительно незначительной. В этом случае некоторые государства считают целесообразным предоставить освобождение от налогообложения в государстве источника, аналогичное освобождению, которое было бы предоставлено в соответствии с другой конвенцией. Такой режим может быть достигнут с помощью альтернативных положений, включенных в пункт 147 ниже, которые относятся к налогообложению дивидендов, процентов и роялти и представляют собой положения, смягчающие так называемый "эффект обрыва", когда потенциальный эквивалентный собственник в соответствии с другой конвенцией имеет право на ограничения по налогообложению в государстве источника, которые не столь благоприятны, как те, что предусмотрены Конвенцией. Вместо того чтобы отказываться во всех льготах по договору в отношении такого дохода, эти положения предоставляют ограниченные льготы, которые в целом соответствуют тем, которые были бы доступны в рамках другой конвенции. Для того чтобы пункт 1 не отказывал в льготах, предоставляемых в соответствии с этими альтернативными положениями, что противоречило бы цели этих положений, эти государства должны принять другой вариант пункта 1, который был бы изложен следующим образом:

Если иное не предусмотрено настоящей Статьей и пунктами статей 10, 11 и 12, относящимися к так называемому "эффекту обрыва", резидент Договаривающегося государства не имеет права на льготу, которая в противном случае была бы предоставлена настоящей Конвенцией (кроме льготы, предусмотренной пунктом 3

Статьи 4, пунктом 2 Статьи 9 или Статьей 25), если такой резидент не является "квалифицированным лицом", как определено в пункте 2, в то время, когда такая льгота была бы предоставлена.

Пункт 2

Ситуации, когда резидент является "квалифицированным лицом"

8. Пункты 11 и 12 комментария к подробному варианту Статьи 29 Конвенции ОЭСР предусматривают:

11. Каждый из подпунктов пункта 2 упрощенной и подробной версий описывает категорию резидентов, которые являются квалифицированными лицами на момент заявления соответствующих льгот по договору.

12. Предполагается, что положения пункта 2 будут иметь само исполнимый характер. В отличие от положений пункта 6, рассматриваемых ниже, для получения льгот в соответствии с пунктом 2 не требуется предварительного решения или одобрения компетентного органа. Налоговые органы, разумеется, могут при проверке установить, что налогоплательщик неправильно истолковал данный пункт и не имеет права на заявленные льготы.

Подпункт а): физические лица

9. Пункт 13 комментария к подробному варианту Статьи 29 Конвенции ОЭСР предусматривает:

13. Подпункт а) как упрощенного, так и подробного вариантов предусматривает, что любое физическое лицо, являющееся резидентом Договаривающегося государства, будет являться квалифицированным лицом [...].

Подпункт б): Договаривающиеся государства, политические подразделения и их учреждения и органы

10. Пункт 14 комментария к подробному варианту Статьи 29 Конвенции ОЭСР гласит:

14. Подпункт б) как упрощенного, так и подробного вариантов предусматривает, что Договаривающиеся государства и любое их политическое подразделение или местный орган власти являются квалифицированными лицами. Эти слова применимы к любой части государства, такой как отдельный фонд, учрежденный государством, который не представляет собой отдельное лицо и не принадлежит ему. Согласно последней части подпункта, отдельное юридическое лицо, которое является резидентом Договаривающегося государства и является учреждением или инструментом Договаривающегося государства, или его политическим подразделением, или местным органом власти, также будет квалифицированным лицом и, следовательно, будет иметь право на все преимущества Конвенции пока это квалифицируется как таковое. Понятие "учреждение или инструмент" распространяется только на организации, созданные государством (или его политическим подразделением, или местным органом власти) для выполнения

исключительно функций государственного характера; это не относится, например, к компании, которая выступает в качестве агента государства для определенных целей, но которая не была создана государством для выполнения функций правительственного характера. Формулировку этого подпункта, возможно, потребуется скорректировать, чтобы отразить различную правовую природу, которую государственные организации, такие как суверенные фонды благосостояния, могут иметь в Договаривающихся государствах, а также различные мнения, которые могут быть у этих государств относительно применения Статьи 4 к этим организациям (см. пункты 50-53 из комментария к Статье 1 и пунктов 8.5 и 8.11 Комментария к Статье 4).

Подпункт с): публично торгуемые компании и юридические лица

11. В пунктах с 16 по 23 Комментария к подробному варианту Статьи 29 Типовой конвенции ОЭСР содержится:

16. В подпункте с) признается, что, акции публично торгуемых компаний и некоторых юридических лиц, как правило, находятся в широком владении маловероятно, что эти компании и юридические лица будут созданы для заключения договоров.

17. Подпункт с) предусматривает, что компания или юридическое лицо, являющееся резидентом Договаривающегося государства, является квалифицированным лицом в то время, когда Конвенция предоставляет льготы, если в течение налогового периода, включающего это время, основной класс ее акций и любой непропорциональный класс акций регулярно торгуются на одном из или более признанных фондовых бирж, при условии, что компания или юридическое лицо также удовлетворяет по крайней мере одному из следующих дополнительных требований: во-первых, основной класс акций компании или юридического лица в первую очередь обращается на одной или нескольких признанных фондовых биржах, расположенных в Договаривающемся государстве, резидентом которого является компания или юридическое лицо, или, во-вторых, основное место управления и контроля компании или юридического лица находится в государстве их постоянного резидентства. Эти дополнительные требования учитывают тот факт, что, хотя публично торгуемая компания или юридическое лицо технически может быть резидентом данного государства, у нее может не быть достаточных связей с этим государством, чтобы оправдать предоставление такой компании или юридическому лицу возможности пользоваться преимуществами международных договоров, заключенных этим государством. Такая достаточная взаимосвязь может быть установлена тем фактом, что акции публично торгуемой компании или юридического лица в основном обращаются на признанных фондовых биржах, расположенных в государстве постоянного резидентства компании или юридического лица; учитывая тот факт, что глобализация финансовых рынков означает, что акции компаний, котирующихся на бирже, которые являются резидентами некоторых государств, часто торгуются на иностранных

фондовых биржах, альтернативный тест предусматривает, что эта достаточная взаимосвязь также может быть установлена тем фактом, что компания или юридическое лицо в основном управляется и контролируется в своем государстве по месту жительства.

18. Компания или юридическое лицо, основной класс акций которых регулярно обращается на признанной фондовой бирже, тем не менее, не будет иметь права на получение льгот в соответствии с подпунктом с) пункта 2, если у них непропорционально большой класс акций, которые не обращаются регулярно на признанной фондовой бирже.

19. Термины "признанная фондовая биржа", "акции", "основной класс акций" и "непропорциональный класс акций" определены в пункте 7. Как указано в этих определениях, термин "акции" охватывает сопоставимые доли участия в юридических лицах, отличных от компаний, к которым применяется данный подпункт; это включает, например, публично торгуемые паи доверенных лиц.

20. Требование о регулярной торговле может быть выполнено путем торговли выпущенными акциями на любой признанной бирже или биржах, расположенных в любом государстве. Торги на одной или нескольких признанных фондовых биржах могут быть объединены для целей этого требования; таким образом, компания или юридическое лицо могут удовлетворять этому требованию, если их акции регулярно торгуются, полностью или частично, на признанной фондовой бирже, расположенной в другом Договариваемом государстве.

21. Раздел (i) включает дополнительное требование о том, что акции компании или юридического лица в основном обращаются на одной или нескольких признанных фондовых биржах, расположенных в государстве постоянного резиденства компании или юридического лица. Как правило, основной класс акций компании или юридического лица "в основном торгуется" на одной или нескольких признанных фондовых биржах, расположенных в государстве постоянного резидентства этой компании или юридического лица, если в течение соответствующего налогового года количество акций основного класса акций компании или юридического лица, которые количество акций, обращающихся на этих фондовых биржах, превышает количество акций основного класса компании или юридического лица, обращающихся на установленных рынках ценных бумаг в любом другом государстве. Однако некоторые государства считают, что тот факт, что акции компании или юридического лица, являющегося резидентом Договариваемого государства, в основном торгуются на признанных фондовых биржах, расположенных в других государствах (например, в государстве, входящем в Европейскую экономическую зону, в рамках которой правила, касающиеся фондовых бирж и ценных бумаг, создают единый рынок ценных бумаг)

представляет собой достаточную гарантию от использования этой компании или юридического лица в целях совершения покупок по договору; государства, разделяющие эту точку зрения, могут соответствующим образом изменить раздел (i).

22. Подраздел (ii) предусматривает альтернативное требование, применимое к компании или юридическому лицу, акции основного класса которых регулярно обращаются на признанных фондовых биржах, но не обращаются в основном на признанных фондовых биржах, расположенных в государстве постоянного резидентства компании или юридического лица. Такая компания или юридическое лицо может претендовать на льготы по договору, если их "основное место управления и контроля" (как определено в пункте 7) находится в государстве их постоянного резидентства.

23. Должны быть выполнены условия подпункта с) в течение всего налогового периода деятельности компании или юридического лица. Это не требует, чтобы акции компании или юридического лица торговались на соответствующих фондовых биржах каждый день соответствующего периода. Для того чтобы акции считались регулярно торгуемыми на одной или нескольких фондовых биржах в течение налогового периода, необходимо, чтобы более чем очень небольшой процент акций активно торговался в течение достаточно большого количества дней, включенных в этот период. Этот критерий был бы соблюден, например, если бы 10% от среднего количества размещенных акций данного класса акций компании были проданы в течение 60 дней торгов, проходивших в налогооблагаемом периоде деятельности компании. Фраза "налоговый период" в подпунктах с) и е) относится к

периоду, за который необходимо подавать ежегодную налоговую декларацию в государстве постоянного резидентства компании или юридического лица. Если в национальном законодательстве Договаривающихся государств есть понятие, соответствующее "налоговому периоду", например "налоговый год", они могут заменить ссылку на налоговый период другим понятием.

Подпункт d): аффилированные лица публично торгуемых компаний и юридических лиц

12. В пунктах с 24 по 35 Комментария к подробному варианту Статьи 29 Типовой конвенции ОЭСР содержится:

24. Подпункт d) распространяет принцип, лежащий в основе подпункта с) (т.е. маловероятно, что публично торгуемые компании и юридические лица будут создаваться для целей заключения договоров), на некоторые компании, в которых пять или менее публично торгуемых компаний и юридических лиц владеют контрольным пакетом акций, при соблюдении дополнительных условий.

25. Для того чтобы компания, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, имела право на все преимущества Конвенции в соответствии с

подпунктом d) в определенный момент времени, эта компания должна соответствовать двум условиям, применимым к налоговому периоду, который включает это время.

26. Во-первых, в соответствии с подразделением (i) компания должна пройти тест на право собственности. В соответствии с этим критерием пять или менее публично торгуемых компаний или юридических лиц, описанных в подпункте с), должны в течение всего этого налогового периода быть прямыми или косвенными владельцами не менее 50% совокупных голосов и стоимости акций компании (и не менее 50% любого непропорционального класса акций). Однако, если публично торгуемые компании или юридические лица являются косвенными владельцами, каждая из промежуточных компаний или юридических лиц должна либо быть резидентом Договариваемого государства, от которого требуется получение выгоды в соответствии с настоящей Конвенцией,

либо быть "квалифицированным промежуточным владельцем". Термин "квалифицированный промежуточный владелец" определен в пункте 7; согласно этому определению, квалифицированный промежуточный владелец также включает резидента того же Договариваемого государства, что и компания, претендующая на льготы в соответствии с подпунктом d).

27. Так, например, компания, являющаяся резидентом Договариваемого государства, удовлетворяет требованиям раздела (i), если она полностью принадлежит компании, являющейся резидентом того же государства и удовлетворяющей требованиям подпункта с). Кроме того, если публично торгуемая материнская компания в другом Договариваемом государстве косвенно владеет компанией через цепочку дочерних компаний, каждая такая дочерняя компания в цепочке в качестве промежуточного владельца должна быть резидентом Договариваемого государства, у которого запрашивается выгода в соответствии с настоящей Конвенцией, или квалифицированным промежуточным владельцем в другом Договариваемом государстве приказ о том, чтобы компания прошла проверку на право собственности в подразделении (i).

28. Фраза "50 процентов совокупного права голоса и стоимости акций", которая используется в подпунктах d) и f) и в других частях пунктов 1-7, относится к участию, которое представляет собой как минимум 50 процентов всех прав голоса в соответствующей компании или юридическое лицо и не менее 50 процентов от стоимости всех акций этой компании или юридического лица. Таким образом, этот критерий не будет соблюден в случае участия, которое удовлетворяет условию голосования, но не удовлетворяет условию ценности (или наоборот).

29. В соответствии со вторым условием, включенным в подраздел (ii), компания также должна соответствовать критерию размывания базы в отношении любых льгот по договору, на которые она претендует (кроме льгот в отношении дивидендов в соответствии со Статьей 10). Этот критерий размывания базы выполняется, если

— менее 50% валового дохода компании (и менее 50% валового дохода тестируемой группы, если существует тестируемая группа) за налоговый период, включающий время, когда заявляются льготы, выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, в виде о выплатах лицам, не имеющим на это права, которые подлежат вычету для целей налогообложения при расчете налога компании в государстве ее постоянного резидентства, и

— менее 50% валового дохода тестируемой группы (при наличии тестируемой группы) за налоговый период, включающий время, когда испрашиваются льготы, выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, в виде выплат лицам, не имеющим на это права, которые подлежат вычету для целей налогообложения., при расчете налога для любого члена тестируемой группы в государстве резидентства компании, претендующей на льготы по договору.

30. Термин "лица, не имеющие на это права", использованный в предыдущем абзаце, относится к любым лицам, не являющимся резидентами каждого Договаривающегося государства, которые имеют право на льготы, предусмотренные настоящей Конвенцией в соответствии с подпунктами а), b), с) или e) пункта 2. Юридические лица, являющиеся резидентами Договаривающихся государств и таким образом, лица, которые имеют право на льготы, предусмотренные настоящей Конвенцией, в соответствии с настоящим подпунктом или в соответствии с подпунктом f) пункта 2, не имеют на это права; это гарантирует, что эти организации не будут использоваться в соглашениях, которые могли бы позволить инвесторам из третьих стран косвенно накапливать значительную сумму платежей, подрывающих базу, производимых компанией, стремящейся получить льготы в соответствии с этим подпунктом. Пункт 7 содержит определение терминов "тестируемая группа" и "валовой доход", которые используются в подразделе (ii).

31. Для целей проверки на размывание базы вычитаемые платежи не включают суммы, уплаченные или начисленные в ходе обычной деятельности за услуги или материальное имущество на расстоянии вытянутой руки. В той мере, в какой они могут быть вычтены из налогооблагаемой базы, отчисления в трастовый фонд являются вычитаемыми платежами. Отчисления на амортизацию, которые не представляют собой выплаты или начисления другим лицам, для этой цели не учитываются. Кроме того, в случае тестируемой группы вычитаемые платежи не включают внутригрупповые платежи. Наконец, выплаты процентов не являются случайными суммами, выплачиваемыми или начисляемыми в ходе обычной коммерческой деятельности за услуги или материальное имущество, и поэтому будут учитываться, если они будут выплачены лицу, не имеющему на это права.

32. Следующие примеры иллюстрируют применение Договаривающимся государством (упомянутым в примерах как "первое упомянутое государство") теста на

размывание базы, предусмотренного подразделом (ii) подпункта d), с учетом определений "проверяемой группы" и "валового дохода" в пункте 7.:

— Пример А: Предположим, что во все соответствующие периоды времени R3 является компанией, полностью принадлежащей другой компании, R2, которая, в свою очередь, полностью принадлежит R1, публично торгуемой компании, удовлетворяющей требованиям подпункта с). Все R3, R2 и R1 являются резидентами другого Договаривающегося государства в соответствии со Статьей 4 и входят в одну и ту же налоговую консолидированную группу. Критерий владения, указанный в подразделе (i) подпункта d), соблюден, поскольку R1, компания, удовлетворяющая требованиям подпункта с), косвенно владеет по меньшей мере 50 процентами совокупного голоса и стоимости R3 (и по меньшей мере 50 процентами совокупного голоса и стоимости любого непропорционального класса акций R3), а R2, который является промежуточным владельцем, является резидентом другого Договаривающегося государства и, следовательно, является квалифицированным промежуточным владельцем.

В течение налогового периода, который включает время, когда льгота в противном случае была бы предоставлена первым упомянутым государством, R3 получает: во-первых, 200 дивидендов от компании-резидента в третьем государстве, которые исключаются из валового дохода R3 в другом Договаривающемся государстве; и, во-вторых, 100 процентов, возникающих в результате выплаты дивидендов в первом упомянутом государстве, для которого R3 добивается преимуществ, предусмотренных Статьей 11 Конвенции. R3 выплачивает лицу, не имеющему на это права, понижающую базу выплату в размере 49 и выплачивает дивиденды в размере 51 R2. В дополнение к дивиденду в размере 51, который компания получает от R3, R2 получает дополнительные валовые поступления в размере 100 от лиц, не входящих в тестируемую группу. R2 выплачивает лицу, не имеющему права на участие в тестировании, сумму в размере 51.

В этом примере тестируемая группа, определенная в пункте 7, состоит из R3, R2 и R1, поскольку эти три компании участвуют в режиме налоговой консолидации. Чтобы иметь право на получение льгот в отношении процентов, возникающих в первом упомянутом государстве, R3 и тестируемая группа должны пройти проверку на размывание базы, указанную в подпункте (ii).

Валовой доход R3, как определено в пункте 7, составляет 100 (проценты, возникающие в первом упомянутом государстве), поскольку дивиденды в размере 200, выплачиваемые R3 компанией из третьего государства, не учитываются. Таким образом, за налоговый период, на который R3 претендует на получение льгот, менее 50 валового дохода R3 приходится на выплаты, снижающие базу, лицам, не имеющим на

это права. Компания R3 внесла только 49 платежей в связи с размыванием базы и, следовательно, удовлетворяет той части теста на размывание базы, которая применяется к ней.

Валовой доход тестируемой группы, рассчитанный в соответствии с налоговым законодательством другого Договаривающегося государства, не включает дивиденды в размере 200, выплаченные R3 компанией из третьего государства, а также внутригрупповые операции (т.е. дивиденды в размере 51 от R3 до R2). Таким образом, валовой доход тестируемой группы составляет 200 (100 процентов, возникающих в первом упомянутом государстве, плюс 100 R2, полученных от лиц, не входящих в тестируемую группу). Таким образом, в течение рассматриваемого налогового периода тестируемая группа должна произвести менее 100 платежей на снижение базовой ставки лицам, не имеющим на это права, чтобы выполнить тест на снижение базовой ставки подразделения (ii).

Размыв основания в соответствии с подразделом (ii) в этом примере не пройден, и P2 не будет квалифицированным специалистом.

В этом примере R3 не удовлетворяет требованиям подпункта d). Несмотря на то, что 49 базовых выплат R3 лицам, не имеющим на это права, не превышают допустимого предела, составляющего менее 50, общая сумма базовых выплат лицам, не имеющим на это права, в тестируемой группе, равная 100 (49 + 51), превышает допустимый предел базовых выплат лицам, не имеющим на это права, который был меньше 100.

— Пример В: Предположим те же факты, что и в примере А, за исключением того, что R3 получает 100% дивидендов, выплачиваемых компанией-резидентом первого упомянутого государства, а не проценты, возникающие в этом государстве, и не имеет другого валового дохода в налогооблагаемом году. Поскольку единственная договорная выгода, на которую рассчитывает R3, заключается в соответствии со Статьей 10 в отношении дивидендов, R3 не обязана применять тест на размывание базы в соответствии с подразделом (ii). Соответственно, R3 будет квалифицированным лицом в отношении дивидендов в соответствии с подпунктом d), поскольку оно удовлетворяет требованиям подразделения (i) о праве собственности.

— Пример С: Предположим, что во все соответствующие периоды времени P2 (соответствующая компания) является компанией, которая полностью принадлежит P1, публично торгуемой компании, которая удовлетворяет требованиям подпункта с). P2 и P1 являются резидентами другого Договаривающегося государства.

В течение рассматриваемого налогового года единственными Статьями дохода P2 являются проценты в размере 100, возникающие в первом упомянутом государстве, в отношении которых P2 стремится претендовать на льготы по Статье 11. P2 выплачивает вычитаемые проценты в размере 100 P1, лицу, которое удовлетворяет требованиям подпункта с). P1 производит вычитаемый платеж в течение того же

налогового периода в размере 100 в пользу ThirdCo, компании-резидента государства Y . P2, через P1, косвенно произвел уменьшающий базу платежей в размере 100 в пользу лица, не имеющего на это права. В этом примере тест на размыв основания в соответствии с подразделом (ii) не выполнен, и P2 не будет квалифицированным специалистом.

33. Как указано в комментарии к Статье 1, некоторые государства считают, что в их налоговые соглашения следует включить положения, запрещающие применение конкретных положений договоров в отношении доходов, выплачиваемых связанным лицам (как определено в пункте 7), которые пользуются режимами, представляющими собой "специальные налоговые режимы" (см. пункты 85-100 комментария к Статье 1) и отказать в применении Статьи 11 к процентам, выплачиваемым связанным лицам, которые пользуются положениями внутреннего законодательства, предусматривающими условный вычет из собственного капитала (см. пункт 107 комментария к Статье 1). Эти государства могут захотеть изменить критерий снижения налоговой базы подразделения (ii), чтобы включить в категорию "лиц, не имеющих права на получение льгот" лиц, которые, хотя и являются резидентами одного из Договариваемых государств, пользуются такими специальными налоговыми режимами или условными вычетами в отношении подлежащих вычету платежей, произведенных или начисленных на них. Это можно было бы сделать, изменив подраздел (ii) следующим образом:

(ii) в отношении льгот по настоящей Конвенции, не предусмотренных Статьей 10, выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, менее 50% валового дохода компании и менее 50% валового дохода проверяемой группы за налоговый период, который включает это время, в виде платежей, которые подлежат вычету в этом налоговом периоде для целей налогообложения, охватываемого настоящей Конвенцией, в Договариваемом государстве резидентства компании (но не включая платежи сторонних организаций в ходе обычной деятельности за услуги или материальное имущество, а в случае тестируемой группы - без учета внутригрупповых транзакций)

А) лицам, которые не являются резидентами ни одного из Договариваемых государств, имеющих право на льготы, предусмотренные настоящей Конвенцией в соответствии с подпунктами а), b), с) или е);

В) лицам, которые связаны с лицом, указанным в настоящем подпункте, и которые пользуются специальным налоговым режимом, определенным в [ссылка на пункт конвенции, который включает определение "специального налогового режима"] настоящей Конвенции, в отношении подлежащего вычету платежа; или

С) в отношении выплаты процентов лицам, которые связаны с лицом, указанным в этом подпункте, и которые пользуются национальными вычетами, описанными в [ссылка на пункт Статьи 11, касающийся условных вычетов для собственного капитала].

34. Следующий пример показывает применение альтернативной методики испытания основания на размыв, приведенной в предыдущем абзаце:

— Пример: Предположим те же факты, что и в примере В в пункте 32 выше, за исключением того, что единственными Статьями дохода R3 являются 100% роялти, получаемых в государстве, от которого запрашиваются льготы по договору, и в отношении которого R3 стремится претендовать на льготы по Статье 12. R3 производит вычитаемый платеж роялти в размере 100 к R1. В любое время R1 пользуется специальным налоговым режимом (как определено в этой Конвенции) в отношении роялти.

Условие владения подразделением (i), указанное в подпункте d), выполнено, поскольку R1, компания, удовлетворяющая требованиям подпункта c), косвенно владеет по меньшей мере 50 процентами совокупных голосов и стоимости R3, а R2 является квалифицированным промежуточным владельцем. Однако, даже несмотря на то, что R1 является лицом, удовлетворяющим требованиям подпункта c), подлежащая вычету выплата роялти, произведенная R1 компанией R3, является платежом, подрывающим базу, поскольку R1 не имеет на это права. R1 является связанным лицом по отношению к R3 и пользуется специальным налоговым режимом в отношении дохода от роялти. В этом примере R3 не удовлетворяет критерию снижения базовой ставки в соответствии с подразделом (ii), поскольку R3 осуществил 100-процентные платежи в счет снижения базовой ставки лицу, пользующемуся специальным налоговым режимом, и сумма, равная 100, превышает допустимый предел R3 для платежей в счет снижения базовой ставки лицам, не имеющим на это права (этот предел превышает, если общая сумма этих платежей составляет не менее 50).

35. Некоторые другие государства, однако, могут счесть, что нет необходимости вводить условие разделения (ii) в отношении уменьшения базовой стоимости в случае компаний, которые в основном принадлежат публично торгуемым компаниям или юридическим лицам. Поэтому эти государства, возможно, пожелают опустить подпункт d) и использовать следующий вариант подпункта c), который будет касаться как публично торгуемых компаний или юридических лиц, так и компаний, в которых пять или менее публично торгуемых компаний или юридических лиц владеют контрольным пакетом акций (государствам, придерживающимся этого подхода, следует также изменить нумерацию последующих подпунктов пункта 2 и заменить ссылки на подпункт c) ссылками на "подразделение (i) подпункта c)" в формулировках правил, касающихся размывания прав собственности/базы", "производных выгод" и "штаб-квартир компаний", чтобы избежать проблему, описанную в пункте 30 выше):

с) компания или другое юридическое лицо, если в течение всего налогового периода, включающего это время

(i) основной класс ее акций (и любой другой отдельный класс акций) регулярно торгуется на одной или нескольких признанных фондовых биржах, и либо:

А) ее основной класс акций в основном торгуется на одной или нескольких признанных фондовых биржах, расположенных в Договариваемом государстве, резидентом которого является компания или юридическое лицо; или

Б) основное место управления и контроля компании или юридического лица находится в Договариваемом государстве, резидентом которого они являются;

(ii) по меньшей мере 50% совокупного права голоса и стоимости акций (и по меньшей мере 50% совокупного права голоса и стоимости любого непропорционального класса акций) компании или юридического лица прямо или косвенно принадлежат пяти или менее компаниям или юридическим лицам, имеющим право на льготы в рамках раздела (i) настоящего подпункта, при условии, что в случае косвенного владения каждый промежуточный владелец является резидентом Договариваемого государства, от которого испрашивается выгода в соответствии с настоящей Конвенцией, или является квалифицированным промежуточным владельцем;

Подпункт е): некоммерческие организации и признанные пенсионные фонды

13. Пункты 39 и 40 подробной версии Статьи 29 подробной версии Конвенции ОЭСР предусматривают:

39. В подпункте е) подробной версии содержатся правила, согласно которым определенные некоммерческие организации (в той мере, в какой они считаются резидентами Договариваемого государства, как указано в пунктах [8.6 и 8.7] Комментария к Статье 4 [2014]) и некоторые признанные пенсионные фонды будут иметь право на все преимущества Конвенции.

40. Организации, которые будут описаны в подразделе (i), автоматически имеют право на получение льгот по договору независимо от места жительства их собственников или членов. Эти организации, как правило, соответствуют тем, которые не платят налоги в государстве своего постоянного резидентства и которые созданы и функционируют исключительно для выполнения определенных социальных функций (например, благотворительных, научных, художественных, культурных или образовательных). Описание таких юридических лиц, которое будет включено в подраздел (i) в отношении каждого государства, как правило, будет относиться к положениям внутреннего законодательства этого государства, которые описывают эти юридические лица, или к факторам внутреннего законодательства, которые позволяют идентифицировать эти юридические лица. В зависимости от используемой формулировки государства могут также захотеть внести поправки в подраздел (i), с тем чтобы их компетентные органы могли впоследствии договориться об изменении или дополнении представленного описания.

14. Не все государства включают в сферу действия своих налоговых конвенций признанные пенсионные фонды. Таким государствам следует при разработке Статьи 29 исключить пункты (ii) и (iii) из подпункта е). Однако государства, которые желают

разъяснить применение налогового соглашения к признанным пенсионным фондам, могут пожелать дать определение термину "признанный пенсионный фонд" в Статье 3. Такое определение может быть сформулировано следующим образом и включено в качестве подпункта в пункт 1 этой Статьи:

термин "признанный пенсионный фонд" государства означает юридическое лицо или организацию, учрежденную в этом государстве, которая рассматривается как отдельное лицо в соответствии с налоговым законодательством этого государства и:

(i) которая создана и управляется исключительно или почти исключительно для управления или предоставления пенсионных пособий и дополнительных или сопутствующих выплат физическим лицам и которая регулируется как таковая этим государством или одним из его политических подразделений или местных органов власти; или

(ii) которая создана и управляется исключительно или почти исключительно для инвестирования средств в интересах юридических лиц или мероприятия, упомянутые в подразделе (i).

Государства, которые в соответствии со своим внутренним законодательством не признают пенсионный фонд в качестве юридического лица, могли бы заменить вводное положение приведенного выше определения следующим:

термин "признанный пенсионный фонд" государства означает юридическое лицо или организацию, учрежденную в этом государстве в соответствии с законами этого государства и:

Таким государствам следует также убедиться в том, что определение "резидент" в пункте 1 Статьи 4 включает такое юридическое лицо или организацию (см. пункт 7 комментария к пункту 1 Статьи 4).

15. В пунктах 41 и 42 Комментария к подробному варианту Статьи 29 Типовой конвенции ОЭСР содержится:

41. В соответствии с подразделом (ii) признанный пенсионный фонд, который подпадает под раздел (i) определения этого термина в пункте 1 Статьи 3 (который является частью определения, применяемого к организации, управляющей или предоставляющей пенсионные пособия, а также дополнительные или сопутствующие выплаты физическим лицам), будет иметь право на участие в договоре. льготы, если более 50 процентов собственных долей в этом лице принадлежат физическим лицам, являющимся резидентами любого из Договаривающихся государств, или если более определенного процента этих собственных долей определяется в ходе двусторонних переговоров., принадлежат таким резидентам или физическим лицам, являющимся резидентами третьих государств, при условии, что в последнем случае соблюдаются два дополнительных условия: во-первых, эти физические лица имеют право на льготы, предусмотренные всеобъемлющей налоговой конвенцией, заключенной между этим третьим государством и государством происхождения, и, во-вторых, эта конвенция

предусматривает для аналогичного или большего снижения налогов у источника на проценты и дивиденды, получаемые пенсионными фондами этого третьего государства. Для целей настоящего положения термин "выгодо-приобретательные интересы в отношении этого лица" следует понимать как относящийся к интересам лиц, имеющих право на получение пенсионных пособий от фонда. Однако некоторые государства считают, что риск заключения признанными пенсионными фондами международных договоров не оправдывает затрат на соблюдение требований, связанных с обязательством к фондам указывать место жительства по договору и права физических лиц, имеющих право на получение пенсионных пособий. Государства, разделяющие эту точку зрения, могут соответствующим образом изменить подразделы (ii) и (iii) и могут, например, просто заменить эти два подраздела одним подразделением, которое будет означать "является признанным пенсионным фондом", что, как и положение, содержащееся в упрощенной версии, гарантирует, что любой признанный пенсионный фонд будет охвачен согласно определению, содержащемуся в пункте 1 Статьи 3, это автоматически означает "квалифицированное лицо".

42. Подраздел (iii) применяется к так называемым "фондам фондов", которые упоминаются в подразделе (ii) определения "признанного пенсионного фонда" в пункте 1 Статьи 3. Это фонды, которые напрямую не предоставляют пенсионные выплаты физическим лицам, но созданы и управляются для инвестирования средств признанных пенсионных фондов, которые сами подпадают под действие раздела (i) определения "признанный пенсионный фонд". Однако раздел (iii) применяется только в том случае, если практически весь доход такого "фонда фондов" получен от инвестиций, сделанных в пользу признанных пенсионных фондов, имеющих право на получение пособий в соответствии с разделом (ii).

Подпункт f): размывание собственности/базы

16. В пунктах с 46 по 54 Комментария к подробному варианту Статьи 29 Типовой конвенции ОЭСР содержится:

46. Подпункт f) подробной версии предусматривает дополнительный метод получения права на получение льгот по договору, который применяется к юридическим лицам любой формы собственности, являющимся резидентами Договаривающегося государства. Тест, предусмотренный в подпункте f), так называемый тест на право собственности и размывание базы, состоит из двух частей; обе части должны быть выполнены, чтобы резидент имел право на льготы по договору в соответствии с подпунктом f).

47. В соответствии с подразделом (i), который является частью теста на владение, 50 или более процентов совокупного права голоса и стоимости размещенных акций (и не менее 50 процентов совокупного права голоса и стоимости любого непропорционального класса акций) должны принадлежать данному лицу прямо или косвенно, в то время, когда в противном случае была бы предоставлена

соответствующая льгота по договору, и по крайней мере в половине дней двенадцатимесячного периода, включающего это время, лицами, которые являются резидентами Договариваемого государства, резидентом которого является это лицо, и которые сами имеют право на льготы по договору в соответствии с подпунктами а), b), c) или e). Однако в случае косвенных владельцев каждый из промежуточных владельцев должен быть квалифицированным промежуточным владельцем. Термин “квалифицированный промежуточный владелец” определен в пункте 7; согласно этому определению, квалифицированный промежуточный владелец также включает резидента того же Договариваемого государства, что и компания, претендующая на льготы в соответствии с подпунктом f).

48. Хотя подпункт f), как правило, имеет значение в случае частных компаний это может также применяться к юридическому лицу, такому как траст, которое является резидентом Договариваемого государства и которое в остальном удовлетворяет требованиям данного подпункта. Согласно определению акций в пункте 7, ссылка на “акции” в случае юридических лиц, которые не являются компаниями, означает доли, которые сопоставимы с акциями; как правило, это относится к собственным долям в трасте. Для целей раздела (i) собственные доли в трасте будут считаться принадлежащими его собственникам пропорционально актуарной доле участия каждого собственника в трасте. Интерес собственника, имеющего право на получение оставшаяся часть траста будет на 100% меньше совокупной доли, принадлежащей получателям дохода. Доля собственника в трасте не будет считаться принадлежащей лицу, имеющему право на получение пособий в соответствии с подпунктами а), b), c) или e), если невозможно определить актуарную долю собственника. Следовательно, если невозможно определить актуарную заинтересованность собственников в трасте, критерий владения в соответствии с подразделом (i) не может быть удовлетворен, если только все возможные собственники не являются лицами, имеющими право на получение пособий в соответствии с подпунктами а), b), c) или e).

49. Подраздел (ii) представляет собой часть теста на снижение базовой ставки, которая в целом аналогична тесту на снижение базовой ставки в подразделе (ii) подпункта d), за исключением того факта, что, в отличие от этого другого теста, он также применяется к лицу, которое добивается получения льгот в соответствии со Статьей 10. Это испытание на размыв основания выполняется, если

— менее 50% валового дохода компании (и менее 50% валового дохода тестируемой группы, если существует тестируемая группа) за налоговый период, включающий время, когда заявляются льготы, выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, в виде о выплатах лицам, не имеющим на это права, которые подлежат вычету для целей налогообложения при расчете налога компании в государстве ее постоянного резидентства, и

— менее 50% валового дохода тестируемой группы (при наличии тестируемой группы) за налоговый период, включающий время, когда запрашиваются льготы, выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, в виде выплат лицам, не имеющим на это права, которые подлежат вычету для целей налогообложения, при расчете налога для любого члена тестируемой группы в государстве резидентства компании, претендующей на льготы по договору.

50. Термин "лица, не имеющие на это права", использованный в предыдущем абзаце, относится к любым лицам, не являющимся резидентами каждого Договаривающегося государства, которые имеют право на льготы, предусмотренные настоящей Конвенцией в соответствии с подпунктами а), b), c) или e) пункта 2. Кроме того, в пункт 7 включено определение терминов "тестируемая группа" и "валовой доход", которые используются в подразделе (ii).

51. Тест на размывание базы для подразделения (ii), в отличие от теста для подпункт d) применяется, если лицо желает получить льготы, предусмотренные Статьей 10. Для целей раздела (ii) такое лицо должно включать в свой валовой доход любые полученные дивиденды, даже если дивиденды фактически освобождены от налогообложения в государстве резидентства этого лица. Это предусмотрено в подразделе (i) определения "валового дохода" в пункте 7.

52. Как и в случае теста на размывание базы в подпункте d), для целей применения теста в подразделе (ii), подлежащие вычету платежи (т.е. платежи, связанные с размыванием базы) не включают суммы, уплаченные или начисленные в ходе обычной деятельности за услуги или материальное имущество. В той мере, в какой они могут быть вычтены из налогооблагаемой базы в соответствии с налоговым законодательством государства резидентства лица, трастовые выплаты представляют собой такие платежи, снижающие налогооблагаемую базу. Износ и амортизационные отчисления, которые не представляют собой выплаты или начисления другим лицам, не учитываются для целей подраздела (ii). Кроме того, в случае тестируемой группы вычитаемые платежи не включают внутригрупповые платежи. Наконец, выплаты процентов не являются случайными суммами, выплачиваемыми или начисляемыми в ходе обычной коммерческой деятельности за услуги или материальное имущество, и поэтому будут учитываться, если они будут выплачены лицу, не имеющему на это права.

53. Как поясняется в пункте 33 выше, который применим к проверке на размывание налоговой базы, предусмотренной в подпункте d), государства, которые хотят отказать в применении конкретных положений международных договоров в отношении доходов, выплачиваемых связанным лицам, которые пользуются режимами, представляющими собой "специальные налоговые режимы", и отказать в применении Статьи 11 к процентам, выплачиваемым связанным лицам, которые пользуются положениями внутреннего законодательства, предусматривающими условный вычет из собственного

капитала, а так же возможно изменить критерий снижения налоговой базы подразделения (ii), чтобы включить в категорию "лиц, не имеющих права на получение льгот", которые, хотя и являются резидентами одного из Договаривающихся государств, пользуются такими специальными налоговыми режимами или условными вычетами в отношении произведенных или начисленных им платежей, подлежащих вычету. Это можно было бы сделать, изменив подраздел (ii) следующим образом:

(ii) менее 50% валового дохода компании и менее 50% валового дохода тестируемой группы за налоговый период, включающий это время, выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, в виде платежей, которые подлежат вычету в этом налоговом периоде за цели налогообложения, охватываемого настоящей Конвенцией, в Договариваемом государстве резидентства компании (но не включая платежи на рыночных условиях в ходе обычной деятельности за услуги или материальное имущество, а в случае проверенной группы - не включая внутригрупповые транзакции)

А) лицам, которые не являются резидентами ни одного из Договаривающихся государств, имеющих право на льготы, предусмотренные настоящей Конвенцией в соответствии с подпунктами а), b), c) или e);

В) лицам, которые связаны с лицом, указанным в настоящем подпункте, и которые пользуются специальным налоговым режимом, как определено в [ссылка на пункт конвенции, который включает определение "специального налогового режима"] настоящей Конвенции, в отношении подлежащего вычету платежа; или

С) в отношении выплаты процентов лицам, которые связаны с лицом, указанным в этом подпункте, и которые получают выгоду от условных вычетов, описанных в [ссылка на пункт Статьи 11, касающийся условных вычетов для собственного капитала].

;

54. Следующие примеры иллюстрируют применение Договариваемым государством (упомянутым в примерах как "первое упомянутое государство") теста на размывание базы, предусмотренного подразделом (ii) подпункта f), с учетом определений "проверяемой группы" и "валового дохода" в пункте 7:

— Пример А: Предположим, что во все соответствующие периоды времени R2 (организация, стремящаяся получить выгоды по договору в соответствии с подпунктом f)) является дочерней компанией R1, которая, в свою очередь, полностью принадлежит физическому лицу Z. R1, R2 и Z являются резидентами другого Договариваемого государства в соответствии со Статьей 4. R2 и R1 являются членами одной и той же налоговой консолидированной группы. Критерий владения, указанный в подразделе (i) подпункта f), соблюден, поскольку Z, лицо, отвечающее требованиям подпункта а), косвенно владеет по меньшей мере 50 процентами совокупных голосов и стоимости R2, а R1 является промежуточным владельцем, отвечающим требованиям. В течение соответствующего налогового периода R2 получает 50 освобожденных от уплаты дивидендов, выплаченных компанией-резидентом третьего государства, и 50 процентов

, начисленных в первом упомянутом государстве. R2 выплачивает подлежащие вычету проценты в размере 24 лицам, не имеющим на это права, и выплачивает дивиденды в размере 51 R1. В дополнение к дивидендам в размере 51, которые он получает от R2, R1 получает дополнительный доход в размере 100 от лиц, не входящих в тестируемую группу. R1 выплачивает подлежащие вычету проценты в размере 51% лицу, не имеющему на это права. R2 пытается претендовать на льготы, предусмотренные Статьей 11 Конвенции, но не Статьей 10. Для целей применения теста на эрозию основания тестируемой группы, тестируемая группа состоит из R1 и R2. Валовой доход тестируемой группы для этой цели составляет 150 (50 процентов от процентов, возникающих в первом упомянутом государстве, плюс 100 дополнительных доходов от лиц, не входящих в тестируемую группу). R2 произвел базовый компенсационный платеж в размере 24, а R1 произвел базовый компенсационный платеж в размере 51 лицам, не имеющим на это права. Выплаты, снижающие базу, в тестируемой группе составляют в общей сложности 75 (24 + 51), что составляет не менее 50% от валового дохода тестируемой группы в размере 150. Таким образом, испытание на эрозию основания не выполнено, и R2 не является квалифицированным специалистом в соответствии с подпунктом f).

— Пример В: Предположим те же факты, что и в примере А, приведенном выше, за исключением того, что доход, в отношении которого R2 стремится Стать квалифицированным лицом, составляет 50% дивидендов, выплачиваемых компанией-резидентом первого упомянутого государства, вместо 50% процентов, возникающих в этом государстве. Для этой цели валовой доход R2 составляет 100 (50% дивидендов, выплачиваемых компанией-резидентом третьего государства, и 50% дивидендов, выплачиваемых компанией из первого упомянутого государства). Валовой доход тестируемой группы равен 200 (валовой доход R2 в размере 100 плюс доход R1 в размере 100 от лиц, не входящих в тестируемую группу). R2 произвел базовый платеж в размере 24, а R1 произвел базовый платеж в размере 51. Сумма базовых платежей в размере R2 равна 24, что составляет менее 50% от валового дохода R2, равного 100. Кроме того, выплаты, снижающие базу, в тестируемой группе составляют 75 (24 + 51), что составляет менее 50% от валового дохода тестируемой группы в размере 200. Таким образом, в данном примере тест на размывание базы подразделения (ii) выполнен, и R2 должен быть квалифицированным лицом в соответствии с подпунктом f) для целей получения более низкой ставки налогообложения дивидендов, выплачиваемых компанией-резидентом первого упомянутого государства.

Подпункт g): Механизмы коллективного инвестирования

17. Страны, желающие ввести правило, регулирующее право на получение выгод от "механизмов коллективного инвестирования", могли бы включить такое правило в подпункт g) пункта 2. Включение такого правила могло бы Стать полезным инструментом для содействия иностранным портфельным инвестициям, хотя при

разработке любого такого правила страны не должны стремиться создавать возможности для заключения договоров путем использования механизмов коллективного инвестирования.

Пункт 3

Активное ведение бизнеса

18. В пунктах с 68 по 77 Комментария к подробному варианту Статьи 29 Типовой конвенции ОЭСР содержится:

68. В пункте 3 как упрощенного, так и подробного вариантов изложен альтернативный критерий, в соответствии с которым резидент Договаривающегося государства может получать льготы по договору в отношении определенных видов дохода, связанных с активным предпринимательством, осуществляемым в государстве его постоянного резидентства. В этом пункте признается, что если юридическое лицо, являющееся резидентом Договаривающегося государства, активно осуществляет предпринимательскую деятельность в этом государстве, включая деятельность, осуществляемую связанными лицами, и получает доход от другого Договаривающегося государства, который является результатом такой предпринимательской деятельности или сопутствует ей, предоставление льгот по договору в отношении такого дохода не дает возникают проблемы при заключении договоров независимо от характера и формы собственности организации. Этот пункт обеспечит льготы по договору в большом количестве ситуаций, в которых в противном случае было бы отказано в соответствии с пунктом 1, поскольку организация не является "квалифицированным лицом" в соответствии с пунктом 2.

69. Резидент Договаривающегося государства может претендовать на получение пособий в соответствии с пунктом 3 независимо от того, что он не является лицом, имеющим право на получение пособий в соответствии с пунктом 2. В соответствии с критерием активного поведения, изложенным в пункте 3, лицо (как правило, компания) будет иметь право на получение льгот по договору, если оно удовлетворяет двум условиям: во-первых, оно занимается активным ведением бизнеса в государстве своего постоянного резидентства и, во-вторых, оплата, за которую запрашиваются льготы, связана с бизнесом. В некоторых случаях должно быть выполнено дополнительное требование о том, чтобы бизнес был значительным по размеру по сравнению с деятельностью в государстве-источнике дохода.

70. В подпункте а) устанавливается общее правило, согласно которому резидент Договаривающегося государства, осуществляющий активную предпринимательскую деятельность в этом государстве, может пользоваться преимуществами Конвенции в отношении статьи дохода, получаемой в другом Договаривающемся государстве. Однако статья дохода должна исходить от этого бизнеса или быть сопутствующей ему.

71. Термин "коммерческая деятельность" не определен [...] и, согласно общему правилу пункта 2 Статьи 3, поэтому ему должно быть придано значение, которое он

имеет во внутреннем законодательстве. Юридическое лицо, как правило, считается вовлеченным в активное ведение бизнеса только в том случае, если лица, через которых оно действует (например, должностные лица или служащие компании), осуществляют существенную управленческую и операционную деятельность.

72. Согласно подпункту а), деятельность по осуществлению инвестиций или управлению инвестициями за собственный счет резидента не считается предпринимательской деятельностью, если только соответствующая деятельность не является частью банковской деятельности, страхования или деятельности с ценными бумагами, осуществляемой банком или финансовым учреждением, которые Договаривающиеся государства сочли бы аналогичными банк (например, кредитный союз или строительное общество), страховая компания или зарегистрированный посредник по ценным бумагам соответственно. Такая деятельность, осуществляемая лицом, не являющимся банком (или финансовым учреждением, с согласия Договаривающихся государств), страховой компанией или зарегистрированным посредником по ценным бумагам, не будет рассматриваться как активное ведение бизнеса, так же не будет рассматриваться как активное ведение бизнеса, если она осуществляется банком (или финансовое учреждение, согласованное с Договаривающимися государствами), страхового предприятия или зарегистрированного посредника по ценным бумагам, но не как часть банковского, страхового или дилерского бизнеса этого предприятия.

73. Кроме того, подразделы (i)-(iv) подпункта а) определяют конкретные функции, которые, как сами по себе, так и в сочетании, для целей пункта 3 не будут рассматриваться как активное ведение бизнеса в Договариваемом государстве, даже если все такие функции проводятся в том же государстве. К ним относятся: (i) деятельность в качестве холдинговой компании;

(ii) обеспечение общего надзора или управления группой компаний; (iii) предоставление группового финансирования (включая объединение денежных средств) ; и (iv) осуществление инвестиций или управление ими, за исключением случаев, когда эта деятельность осуществляется регулируемым банком (или финансовым учреждением, согласованным Договаривающимися государствами), страховой компанией или зарегистрированный дилер по ценным бумагам в ходе обычной деятельности как таковой. Этот перечень видов деятельности призван разъяснить, что функции административной поддержки транснациональных корпораций, а также деятельность, осуществляемая в качестве холдинговой компании, не являются частью активного ведения бизнеса, и, следовательно, доход, который является результатом такой деятельности или сопутствует ей, не может претендовать на льготы по договору в соответствии с пунктом 3. Однако некоторые государства считают, что некоторые

или все виды деятельности, перечисленные в подразделах (i)-(iv), должны быть включены в понятие активного ведения бизнеса, и поэтому эти государства, возможно, пожелают принять иную формулировку подпункта а).

74. Вопрос о том, является ли та или иная статья дохода результатом активного ведения компанией бизнеса в государстве резидентства, должен определяться на основе фактов и обстоятельств. Как правило, статья дохода возникает в результате активного ведения бизнеса в государстве резидентства, если существует фактическая связь между активно осуществляемым бизнесом и Статьей дохода, в отношении которой испрашиваются льготы. Например, если компания проводит исследования и разработки в государстве своего постоянного резидентства и разрабатывает патент на новый технологический процесс, роялти от лицензирования патента будут фактически связаны с активным ведением бизнеса в государстве постоянного резидентства. В случае дивидендов или процентов, выплачиваемых материнской компании, деятельность компании-плательщика будет иметь значение для определения того, являются ли дивиденды или проценты результатом активного ведения бизнеса материнской компанией в государстве ее постоянного резидентства.

75. Для целей определения того, имеет ли деятельность компании-плательщика в государстве происхождения требуемую фактическую связь с активно осуществляемым бизнесом в государстве постоянного резидентства, будет важно сравнить направления деятельности в каждом государстве. Сфера деятельности в государстве происхождения может быть восходящей или нисходящей по отношению к деятельности, осуществляемой в государстве резидентства. Таким образом, предприятие в государстве происхождения может предоставлять ресурсы для производственного процесса, который осуществляется в государстве резидентства, или предприятие в государстве происхождения может продавать продукцию производственного процесса, осуществляемого резидентом. Следующие примеры иллюстрируют эти принципы:

— К примеру: АСО является компанией-резидентом государства и занимается активным ведением бизнеса в том, что государство, состоящее в производстве продукта X. АСО принадлежит 100 процентов акций ВСО, житель компании

Государство В. ВСО приобретает продукт X у АСО и распространяет его среди клиентов в государстве В. Поскольку деятельность ВСО по распространению продукта X фактически связана с производством АСО этого продукта, дивиденды, выплачиваемые ВСО АСО, будут рассматриваться как полученные от бизнеса АСО.

— Пример В: АСО является компанией-резидентом государства А, которая управляет крупным научно-исследовательским центром в государстве А, разрабатывающим интеллектуальную собственность, которую он лицензирует своим филиалам по всему миру, включая ВСО. АСО владеет 100 процентами акций ВСО, компании-резидента государства В. ВСО производит и продает продукты, разработанные АСО, в государстве В. Поскольку деятельность, осуществляемая ВСО,

фактически связана с активным бизнесом АСО в государстве А, лицензионные платежи, выплачиваемые ВСО АСО за использование ее интеллектуальной собственности, будут рассматриваться как связанные с бизнесом АСО.

— Пример С: АСО является компанией-резидентом государства А и занимается в государстве А активным ведением производственного бизнеса, который требует использования товара Х. АСО владеет 100 процентами акций ВСО, компании, являющейся резидентом государства В, которая располагает большими запасами товара Х. ВСО добывает товар Х и продает его АСО, которая использует этот товар для производства товаров, и продает на открытом рынке. Поскольку коммерческая деятельность, осуществляемая ВСО, обеспечивает АСО исходными данными для производства своих товаров, бизнес ВСО фактически связан с производственной деятельностью АСО в государстве А. Дивиденды, выплачиваемые ВСО АСО, будут рассматриваться как полученные от бизнеса АСО.

76. статья дохода, получаемая в государстве источника, является "вспомогательной" для бизнеса, осуществляемого в государстве постоянного резидентства, если производство этой Статьи облегчает ведение бизнеса в государстве постоянного резидентства. Примером случайного дохода является доход, полученный от временного инвестирования оборотного капитала лица в государстве резидентства в ценные бумаги, выпущенные лицами в государстве происхождения.

77. В подпункте б) пункта 3 содержится дополнительное условие к общему правилу, изложенному в подпункте а), в случаях, когда бизнес, приносящий рассматриваемый доход, осуществляется либо лицом, получающим доход, либо связанным лицом в государстве источника. В подпункте б) говорится, что бизнес, осуществляемый в государстве резидентства, при таких обстоятельствах должен быть существенным по отношению к деятельности в государстве происхождения. Определение существенности основывается на всех фактах и обстоятельствах, включая сравнительные размеры предприятий в каждом Договариваемом государстве, относительные размеры экономики и рынков в двух государствах, характер деятельности, осуществляемой в каждом государстве, и относительные взносы, вносимые в это предприятие в каждом государстве.

19. Пункты 78-81 Комментария к подробному варианту Статьи 29 Типовой конвенции ОЭСР предусматривают:

78. Определение того, применяется ли подпункт б), производится отдельно по каждой Статье дохода, полученной из государства источника, с учетом бизнеса в государстве резидентства, от которого исходит данная статья дохода. Поэтому возможно, что лицо будет иметь право на преимущества Конвенции в отношении одной статьи дохода, но не в отношении другой. Если резидент Договариваемого

государства имеет право на договорные льготы в отношении конкретной статьи дохода в соответствии с пунктом 3, то он имеет право на все льготы Конвенции в той мере, в какой они влияют на налогообложение этой статьи дохода в государстве источника.

79. Однако требование существенности, предусмотренное подпунктом b), не будет применяться, если предпринимательская деятельность, приносящая рассматриваемую Статью дохода, не осуществляется в государстве источника резидентом, добывающимся льгот, или связанным с ним лицом в государстве источника. Например, если небольшая исследовательская фирма в одном государстве разрабатывает процесс, который она лицензирует очень крупному производителю фармацевтической продукции в другом государстве, не являющемуся связанным лицом по отношению к небольшой исследовательской фирме, размер предпринимательской деятельности исследовательской фирмы в первом государстве не нужно будет сверять с размером предпринимательской деятельности производителя. Аналогичным образом, небольшой банк одного государства, предоставляющий кредит очень крупной компании, не являющейся связанным лицом и осуществляющей предпринимательскую деятельность в другом государстве, не должен будет проходить проверку на существенность, чтобы иметь право на льготы по договору в соответствии с пунктом 3.

80. Подпункт c) предусматривает правила отнесения в случае деятельности, осуществляемой связанными лицами, для целей применения материально-правовых норм подпунктов a) и b). Таким образом, эти правила применяются для целей определения того, отвечает ли лицо требованию подпункта a) о том, что оно занимается активным ведением бизнеса и что статья дохода возникает в результате такой активной деятельности дохода, а также для проведения сравнения, предусмотренного требованием "существенности" в подпункте b). Термин "связанное лицо" определен в пункте 7.

81. Следующие примеры демонстрируют применение пункта 3 в отношении деятельности, осуществляемой связанными лицами:

- Пример А: PARENTCO является резидентом третьего государства и является материнской компанией HOLDCO, которая сама является материнской компанией OPCO1 и OPCO2. OPCO1 и HOLDCO являются резидентами государства А. OPCO2 является резидентом государства В. OPCO1 и OPCO2 занимаются производством одного и того же продукта в государствах своего резидентства. HOLDCO управляет инвестициями группы и считается не участвующей в активном ведении бизнеса. HOLDCO получает дивиденды от OPCO2. Согласно подпункту c), считается, что HOLDCO занимается активным ведением бизнеса, поскольку она осуществляет деятельность OPCO1, которая занимается активным ведением бизнеса. Таким образом, HOLDCO рассматривается как занимающаяся активным ведением бизнеса в государстве А. Тем не менее, тот факт, что предполагаемый бизнес HOLDCO совпадает с бизнесом бизнес OPCO2, не является достаточным для того, чтобы

продемонстрировать, что дивиденды, выплачиваемые OPCO2, фактически связаны с активно осуществляемой деятельностью HOLDCO. Соответственно, на такие дивиденды в силу пункта 3 не будут распространяться пониженные ставки удержания, предусмотренные Статьей 10 конвенции между государствами А и В.

- Пример В: АСО является компанией-резидентом государства А и занимается в государстве А активной производственной деятельностью, требующей использования товара Х. Все акции АСО принадлежат HOLDCO, также резиденту государства А, которая также владеет 100 процентами акций ВСО, компании-резидента государства В, где имеется большое предложение товара Х. ВСО добывает товар Х и продает его АСО, которая использует этот товар для производства товаров, которые продает на открытом рынке. HOLDCO считается вовлеченной в активное ведение бизнеса, поскольку в соответствии с подпунктом с) она считается ведущей деятельностью АСО. Поскольку деятельность, осуществляемая ВСО, обеспечивает исходные материалы для использования в предполагаемом активном ведении бизнеса HOLDCO, бизнес ВСО считается фактически связанным с предполагаемым производственным бизнесом HOLDCO, поэтому дивиденды, выплачиваемые ВСО в пользу HOLDCO, будут вытекать из предполагаемого активного ведения бизнеса HOLDCO.

Пункт 4

Производные выгоды

20. В пунктах с 83 по 91 Комментария к подробному варианту Статьи 29 Типовой конвенции ОЭСР содержится:

83. Формулировка пункта о производных льготах в конвенции, которая следует за подробной версией, зависит от мнений Договаривающихся государств относительно возможностей заключения международных договоров, которые могут возникнуть в результате применения такого пункта в отношении резидентов государств, налоговая система которых предусматривает определенные преференции.

84. Как указано в комментарии к Статье 1, некоторые государства считают, что в их налоговые соглашения следует включить положения, запрещающие применение конкретных положений договоров в отношении доходов, выплачиваемых связанным лицам (как определено в пункте 7), которые пользуются режимами, представляющими собой "специальные налоговые режимы" (см. пункты 85-100 комментария к Статье 1) и отказать в применении Статьи 11 к процентам, выплачиваемым связанным лицам, которые пользуются положениями внутреннего законодательства, предусматривающими условный вычет из собственного капитала (см. пункт 107 комментария к Статье 1). Эти государства, возможно, захотят обеспечить, чтобы любые положения о производных пособиях, включенные в их конвенции, не допускали выплаты, подрывающие базу, таким связанным лицам, даже если они

квалифицируются как эквивалентные собственники. Государства, разделяющие эти взгляды, вероятно, захотят принять пункт о производных пособиях, сформулированный следующим образом:

4. Компания, являющаяся резидентом Договариваемого государства, также имеет право на получение льгот, которые в противном случае были бы предоставлены настоящей Конвенцией, если:

а) в то время, когда в противном случае было бы предоставлено пособие, и по крайней мере в половине дней любого двенадцатимесячного периода, включающего это время, не менее 95% совокупного голоса и стоимости его акций (и не менее 50% совокупного голоса и стоимости любых непропорциональный класс акций) принадлежит, прямо или косвенно, семи или менее лицам, которые являются эквивалентными собственниками, при условии, что в случае косвенного владения каждый промежуточный владелец является квалифицированным промежуточным владельцем, и

б) менее 50% валового дохода лица и менее 50% валового дохода тестируемой группы за налоговый период, включающий это время, как определено в Договариваемом государстве резидентства лица, выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, в виде платежей, которые подлежат вычету для целей налогообложения, охватываемого настоящей Конвенцией, в Договариваемом государстве резидентства лица (но не включают платежи на рыночных условиях в ходе обычной коммерческой деятельности за услуги или материальное имущество, а в случае проверенной группы - не включают внутригрупповые транзакции).

(i) лицам, которые не являются эквивалентными собственниками;

(ii) лицам, которые являются эквивалентными собственниками, только

на основании пункта 5 настоящей Статьи или по существу аналогичного положения соответствующей всеобъемлющей конвенции об избежании двойного налогообложения ;

(iii) лицам, которые являются эквивалентными собственниками, которые являются связанными лицами в отношении компании, описанной в настоящем пункте, и которые пользуются специальным налоговым режимом, как определено в [ссылка на пункт конвенции, который включает определение "специального налогового режима"] настоящей Конвенции, в отношении подлежащий вычету платеж, при условии, что соответствующая всеобъемлющая конвенция об избежании двойного налогообложения не содержит определения специального налогового режима, аналогичного определению этого термина, включенному в настоящую Конвенцию, должны применяться принципы этого определения, но без учета требования, содержащегося в подразделе v) этого определения; или

(iv) в отношении выплаты процентов лицам, которые являются эквивалентными собственниками, которые являются связанными лицами в отношении компании,

описанной в этом пункте, и которые получают выгоду от условных вычетов типа, описанного в [ссылка на пункт Статьи 11, который относится к условным вычетам из собственного капитала].

85. Государства, которые, однако, не считают, что положения о специальных налоговых режимах и условных вычетах в отношении капитала должны включаться в их налоговые соглашения, могут предпочесть использовать следующую версию пунктах о производных льготах:

4. Компания, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, также имеет право на получение льгот, которые в противном случае были бы предоставлены настоящей Конвенцией, если:

а) в то время, когда в противном случае было бы предоставлено пособие, и по крайней мере в половине дней любого двенадцатимесячного периода, включающего это время, не менее 95% совокупного голоса и стоимости его акций (и не менее 50% совокупного голоса и стоимости любых непропорциональный класс акций) принадлежит, прямо или косвенно, семи или менее лицам, которые являются эквивалентными посредниками при условии, что в случае косвенного владения каждый промежуточный владелец является квалифицированным промежуточным владельцем, и

б) менее 50% валового дохода лица и менее 50% валового дохода тестируемой группы за налоговый период, включающий это время, как определено в Договаривающемся государстве резидентства лица, выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, в виде платежа, которые подлежат вычету в целях уплаты налогов, предусмотренных настоящей Конвенцией, в Договаривающемся государстве резидентства данного лица (но не включают платежи на расстоянии вытянутой руки в ходе обычной коммерческой деятельности за услуги или материальное имущество, а в случае проверенной группы - не включают внутригрупповые сделки)

(i) лицам, которые не являются эквивалентными посредниками; или

(ii) лицам, которые являются эквивалентными посредниками только на основании пункта 5 настоящей Статьи или по существу аналогичного положения соответствующей

всеобъемлющей конвенции об избежании двойного налогообложения;

86. Некоторые государства, однако, могут счесть, что положения пункта о производных выгодах, сформулированные в соответствии с положением, включенным в предыдущий пункт, создают неприемлемые риски, связанные с покупкой по договору, в отношении платежей, которые подлежат вычету в государстве источника. Вместо того чтобы не предоставлять никаких производных выгод, эти государства могут предпочесть ограничить сферу действия этого положения дивидендами, которые, как правило, не подлежат вычету. Государства, разделяющие эту точку зрения, могут изменить первую часть альтернативного положения следующим образом:

4. Компания, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, также имеет право на получение льгот, которые в противном случае были бы предоставлены в соответствии со Статьей 10:

87. Независимо от формулировки, предложенной в пункте 84 или в пункте 85 выше, пункт 4 о производных льготах устанавливает альтернативный критерий, согласно которому резидент Договаривающегося государства, который не является лицом, отвечающим требованиям пункта 2, может получать льготы по договору в отношении определенных видов дохода. В целом, этот тест на получение производных выгод дает компании, являющейся резидентом Договаривающегося государства, право на получение льгот по договору, если 95% голосов и стоимость ее акций принадлежат, прямо или косвенно, семи или менее эквивалентным собственником и компания удовлетворяет тесту на размывание базы. Требование о том, чтобы по меньшей мере 95% голосов и стоимости компании, претендующей на получение льгот по договору в соответствии с пунктом 4, прямо или косвенно принадлежали семи или менее эквивалентным собственникам, направлено на то, чтобы избежать административного давления, связанного с необходимостью определения того, является ли большое число акционеров эквивалентными собственниками, чтобы согласовать с целью проверки производных финансовых инструментов на получение выгод для холдинговых компаний многонациональной группы в ситуациях, предусмотренных данным положением.

88. В подпункте а) излагается критерий принадлежности. В соответствии с этим критерием семь или менее эквивалентных посредников должны владеть, прямо или косвенно, акциями, составляющими не менее 95% совокупного голоса и стоимости компании, и не менее 50% акций любого непропорционального класса, по крайней мере, в половине дней любого двенадцатимесячного периода, включающего следующие периоды: дата, когда в противном случае были бы предоставлены льготы. В случае косвенного владения каждый промежуточный владелец должен быть квалифицированным промежуточным владельцем. Термин “квалифицированный промежуточный владелец” определен в пункте 7 (см. пункты 151-154 ниже); следующий пример иллюстрирует применение этого определения в контексте пункта 4:

— Пример: HOLDCO, компания-резидент государства А, является полностью принадлежащей прямой дочерней компанией ZCO, компании-резидента государства Z, которая сама является полностью принадлежащей прямой дочерней компанией XCO, резидента государства X. Основной класс акций XCO в основном и регулярно торгуется на фондовой бирже в Государство X. HOLDCO не имеет права на льготы в соответствии с пунктом 2 договора между государствами А и В, поскольку она является дочерней компанией компании-резидента и публично торгуется в третьем государстве. HOLDCO не занимается активным предпринимательством в государстве А и, следовательно, не имеет права на какие-либо льготы в соответствии с пунктом 3.

HOLDCO извлекает выгоду и владеет долей участия, возникающими в государстве В, которые в противном случае имели бы право на льготы, предусмотренные Статьей 11 договора между государствами А и В. Предположим, что в силу положений конвенции о подоходном налоге между государствами В и Х, ХСО квалифицируется как эквивалентный посредник в соответствии с определением этого термина, включенным в соглашение между государствами А и В.

Хотя ХСО косвенно владеет всеми акциями HOLDCO, ZCO, как промежуточный владелец, должна удовлетворять следующим требованиям: определение “квалифицированного промежуточного владельца” в пункте 7 договора между государствами А и В для того, чтобы HOLDCO могла воспользоваться преимуществами Статьи 11 договора между государствами А и В в отношении процентов, которые она получила от государства В. Если в государстве Z не действует всеобъемлющая конвенция об избежании двойного налогообложения (или, если определение квалифицированного промежуточного владельца сформулировано так, как предложено в пункте 153 ниже, такая конвенция действует, но не содержит положений, касающихся специальных налоговых режимов и условных вычетов), ZCO не будет быть квалифицированным промежуточным владельцем, и требования подпункта а) не будут выполнены, в результате чего HOLDCO не будет иметь права в соответствии с пунктом 4 пользоваться преимуществами конвенции.

89. В подпункте b) изложен базовый тест на эрозию, применимый для целей пункта 4. Этот тест в целом аналогичен базовому тесту на эрозию, описанному в подразделе ii) подпункта f) пункта 2, за исключением того, что список лиц, не имеющих права на участие в конкурсе, отличается (см. ниже). Испытание на размыв основания, указанное в подпункте b), считается выполненным, если

— менее 50% валового дохода компании (и менее 50% валового дохода тестируемой группы, если существует тестируемая группа) за налоговый период, включающий время, когда заявляются льготы, выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, в виде о выплатах лицам, не имеющим на это права, которые подлежат вычету для целей налогообложения при расчете налога компании в государстве ее постоянного резидентства, и

— менее 50% валового дохода тестируемой группы (при наличии тестируемой группы) за налоговый период, включающий время, когда испрашиваются льготы, выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, в виде выплат лицам, не имеющим на это права, которые подлежат вычету для целей налогообложения, при расчете налога для любого члена тестируемой группы в государстве резидентства компании, претендующей на льготы по договору.

90. Пункт 7 содержит определение терминов "тестируемая группа" и "валовой доход", которые используются в подпункте b). Кроме того, термин "лица, не имеющие права на участие в программе", использованный в предыдущем пункте, относится к:

— если пункт 4 сформулирован так, как указано в пункте 84 выше, то лица, которые не являются эквивалентными собственниками в соответствии с определением этого термина в пункте 7, а также лица, которые являются эквивалентными собственниками в соответствии с этим определением, но подпадают под одну из трех следующих категорий:

1. они являются эквивалентными собственниками исключительно в силу того, что являются штаб-квартирой компании в соответствии с пунктом 5 настоящей Конвенции или соответствующей конвенции;

2. они являются лицами, связанными (как определено в пункте 7) с компанией, стремящейся получить льготы по договору в соответствии с пунктом 4, и пользуются специальным налоговым режимом в отношении платежа, или

3. что касается выплаты процентов, то они являются связанными лицами (как определено в пункте 7) с компанией, стремящейся получить льготы по договору в соответствии с пунктом 4, и получают условные вычеты из собственного капитала.

— если пункт 4 сформулирован так, как указано в пункте 85 выше, то лица, которые не являются эквивалентными собственниками в соответствии с определением этого термина в пункте 7, а также лица, которые являются эквивалентными собственниками в соответствии с этим определением исключительно по причине того, что они являются штаб-квартирой компании в соответствии с пунктом 5 настоящей Конвенции или соответствующей конвенции.

91. Ниже показано испытание основания на размыв, описанное в пункте 4:

— Пример: Компания X, резидент государства X, владеет компанией Y, резидентом государства Y. Компания Y владеет компанией B, резидентом государства B, которая стремится получить выгоды от соглашения между государствами A и B в соответствии с пунктом 4. Компания X является эквивалентным собственником, а компания Y является квалифицированным промежуточным звеном владелица в соответствии с определениями этих терминов в пункте 7 договора между государствами A и B. Соответственно, компания B удовлетворяла бы требованию о владении, указанному в подпункте а), поскольку, во-первых, компания X, эквивалентный собственник, косвенно владеет акциями, составляющими не менее 95% совокупного голоса и стоимости компании B, и не менее 50% акций любого непропорционального класса (как определено в пункте 7), и, во-вторых, каждый промежуточный владелица (т.е. компания Y) является квалифицированным промежуточным владельцем. Валовой доход компании B за рассматриваемый налоговый период на 100% состоит из процентов, полученных в государстве A, и на 200% из дивидендов, полученных в третьем государстве, которые освобождены от налогообложения в соответствии с законодательством государства B. Компания B стремится получить льготы по договору в отношении 100 процентов. Согласно законодательству государства B, компании B, Y и X не разрешается участвовать в общей налоговой консолидации или ином режиме,

который позволил бы трем компаниям делить прибыль или убытки, а также не существует какого-либо режима распределения убытков. Соответственно, в данном примере нет тестируемой группы. Валовой доход компании В составляет 100 (проценты, возникающие в состоянии А). Компания В не пройдет проверку на снижение базовой ставки, указанную в подпункте b), если компания В произведет выплаты, снижающие базовую ставку, в размере не менее 50 лицам, не имеющим на это права, как указано в предыдущем пункте.

Пункт 5

Штаб-квартира компании

21. В пунктах с 92 по 100 Комментария к подробному варианту Статьи 29 Типовой конвенции ОЭСР содержится:

92. В пункте 5 изложен альтернативный критерий, в соответствии с которым резидент Договаривающегося государства, являющийся штаб-квартирой компании и не являющийся квалифицированным лицом в соответствии с пунктом 2, может получать льготы по договору в отношении дивидендов и процентов, выплачиваемых членами многонациональной корпоративной группы компании. Многонациональная корпоративная группа штаб-квартиры компании означает саму компанию и ее прямые и косвенные дочерние компании (и не включает компании высшего уровня).

93. Компания, претендующая на получение льгот в качестве головной компании, должна соответствовать шести условиям. Во-первых, согласно подпункту а), основное место управления и контроля головной компании, как определено в пункте 7, должно находиться в Договаривающемся государстве, резидентом которого она является. Тот же критерий применяется к компаниям, торгуемым на бирже. Подраздел (ii) определения “основное место управления и контроля” допускает возможность того, что в некоторых ограниченных случаях руководство подгруппы (например, подгруппы, ответственной за региональная зона) может в большей степени использоваться компанией, которая не является компанией высшего уровня для всей группы связанных компаний, и в некоторых узких случаях компания более низкого уровня может соответствовать критерию штаб-квартиры.

94. Во-вторых, согласно подпункту b), многонациональная корпоративная группа должна состоять из компаний, являющихся резидентами и занимающихся активным ведением бизнеса (как определено в пункте

3) по меньшей мере в четырех государствах (включая любое из Договаривающихся государств), и предприятия, осуществляемые в каждом из этих четырех государств (или четырех групп государств), должны приносить не менее 10% валового дохода группы. Применение этого требования иллюстрируется следующим примером:

— Пример: Компания Х является резидентом государства Х и членом многонациональной корпоративной группы, состоящей из нее самой и ее прямых и косвенных дочерних компаний, являющихся резидентами государств Х, А, В, С, D, Е и

Г. Валовой доход, полученный каждой из этих компаний за 01 и 02 годы, выглядит следующим образом:

Государство	Год 01	Год 02
X	45	60
A	25	12
B	10	20
C	10	12
D	7	10
E	10	9
F	5	7
Итого	112	130

За год 01 10 процентов валового дохода этой группы равны 11,20. Только компании в государствах X и A удовлетворяют требованиям подпункта b) за этот год. Другие государства могут быть объединены в группы для выполнения этого требования. Поскольку государства B и C имеют общий валовой доход, равный 20, а государства D, E и F имеют общий валовой доход, равный 22, эти две группы стран могут рассматриваться как третьи и четвертые члены группы для целей подпункта b).

Начиная со второго года, 10% от валового дохода составляют 13. Только компании в государствах X и B удовлетворяют этому требованию. Поскольку государства A и C имеют общий валовой доход, равный 24, а государства D, E и F имеют общий валовой доход, равный 26, эти две группы стран могут рассматриваться как третьи и четвертые члены группы для целей подпункта b). Тот факт, что состояние A заменило состояние B в группе, не имеет значения для этой цели. Состав группы может меняться ежегодно.

95. В-третьих, согласно подпункту c), предприятия многонациональной корпоративной группы, которые осуществляются в любом государстве, отличном от Договаривающегося государства резидентства такой компании, должны приносить менее 50 процентов валового дохода (как определено в пункте 7) группы. Компания, многонациональная корпоративная группа которой генерирует 50 или более процентов валового дохода группы в Договаривающемся государстве происхождения, не удовлетворяет этому условию.

96. В-четвертых, согласно подпункту d), не более 25 процентов валового дохода компании может быть получен в другом договаривающемся государстве. В отличие от третьего условия, описанного в предыдущем абзаце, это условие касается только валового дохода, получаемого компанией, претендующей на статус штаб-квартиры, а не валового дохода, получаемого членами ее многонациональной корпоративной группы.

97. В-пятых, согласно подпункту e), на такую компанию должны распространяться те же правила налогообложения доходов в договаривающемся государстве ее постоянного резидентства, что и на лиц, указанных в пункте 3. Следовательно, на

такую компанию должны распространяться общие правила корпоративного налогообложения для компаний, которые активно ведут бизнес в Договариваемом государстве резидентства, а не режим для компаний со штаб-квартирами.

98. В-шестых, в соответствии с подпунктом f), такая компания должна пройти тест на размывание базы, который в целом аналогичен тесту на размывание базы, описанному в подразделе (ii) подпункта f) пункта 2, за исключением того, что платежи, связанные с размыванием базы, не включают платежи по финансовым обязательствам перед банком, который не является связанным банком. Лицо, имеющее отношение к компании. Например, в отличие от теста на размывание базы, описанного в подпункте f)) пункта 2, выплаты процентов, производимые компанией банку, который не является связанным лицом с компанией и не будет рассматриваться как платеж, снижающий базовую стоимость, для целей применения теста на снижение базовой стоимости в соответствии с пунктом 5. Пункт 7 включает определение терминов "тестируемая группа" и "валовой доход", которые используются для целей данного теста на снижение базовой стоимости.

99. Как поясняется в пункте 33 выше, который применим к проверке на размывание налоговой базы, предусмотренной в подпункте d) пункта 2, государства, которые хотят отказать в применении конкретных положений международных договоров в отношении доходов, выплачиваемых связанным лицам, которые пользуются режимами, представляющими собой "специальные налоговые режимы", и отказать в применении Статья 11 к процентам, выплачиваемым связанным лицам, которые пользуются положениями внутреннего законодательства, предусматривающими условный вычет из собственного капитала, возможно, также может потребоваться изменение критерия размывания налоговой базы, указанный в подпункте f), с тем чтобы включить в категорию "лиц, не имеющих на это права", которые, хотя и являются резидентами одного из Договариваемых государств, пользуются такими специальными налоговыми режимами или условными вычетами в отношении произведенных или начисленных им подлежащих вычету платежей. Это можно было бы сделать, изменив подпункт f) следующим образом:

f) менее 50% валового дохода такой компании и менее 50% валового дохода проверяемой группы выплачивается или накапливается, прямо или косвенно, в виде платежей, которые подлежат вычету для целей налогообложения, предусмотренного настоящей Конвенцией, в Договариваемом государстве компании места жительства (но не включая платежи на расстоянии вытянутой руки в ходе обычной деятельности за услуги или материальное имущество или платежи по финансовым обязательствам перед банком, который не является связанным лицом по отношению к такой компании, а также в случае тестируемой группы, не включая внутригрупповые сделки):

(i) лицам, которые не являются резидентами ни одного из Договаривающихся государств, имеющих право на льготы, предусмотренные настоящей Конвенцией в соответствии с подпунктами а), b), с) или е) пункта 2;

(ii) лицам, которые являются связанными лицами в отношении такой компании и которые пользуются специальным налоговым режимом, определенным в [ссылка на пункт конвенции, который включает определение "специального налогового режима"] в отношении подлежащего вычету платежа; или

(iii) в отношении выплаты процентов лицам, которые являются связанными лицами в отношении компании, упомянутой в настоящем пункте, и которые получают выгоду от условных вычетов типа, описанного в [ссылка на пункт Статьи 11, который относится к условным вычетам из собственного капитала].

100. Шесть условий пункта 5 должны быть проверены в отношении того налогового года, в котором компания получила дивиденды или проценты, в отношении которых она добивается льгот в соответствии с Конвенцией. Компания, которая не удовлетворяет второму, третьему или четвертому условиям, описанным выше, в отношении соответствующего налогооблагаемого года, все равно может рассматриваться как компания со штаб-квартирой, если она удовлетворяет этим условиям путем усреднения требуемых коэффициентов за предыдущие четыре налогооблагаемых периода (которые не включают налоговый период, включающий платеж, в отношении которого запрашивается льгота по договору).

Пункт 6

Дискреционная защита

22. Пункты 101-112 Комментария к подробному варианту Статьи 29 Типовой конвенции ОЭСР предусматривают:

101. И в пункте 5 упрощенного варианта, и в пункте 6 подробного варианта предусматривается, что если в соответствии с предыдущими пунктами Статьи резидент Договаривающегося государства не имеет права на льготы, предусмотренные Конвенцией, то этот резидент может просить компетентный орган государства, в котором ему отказано в льготах в соответствии с этими пунктами, предоставить эти льготы. Единственное различие между упрощенным и подробным вариантами касается перекрестной ссылки на пункты Статьи, в соответствии с которыми льготы Конвенции предоставляются иным образом.

102. Если подается запрос в соответствии с пунктом 5 (упрощенный вариант) или пунктом 6 (подробный вариант), компетентный орган, которому направляется такой запрос, может предоставить льготы, предусмотренные настоящей Конвенцией, или льготы в отношении конкретной статьи дохода или капитала, принимая во внимание задачи и цель настоящей Конвенции, но только в том случае, если лицо, обратившееся с запросом, продемонстрирует компетентному органу, что ни его создание, приобретение или техническое обслуживание, ни осуществление его деятельности не

являются удовлетворительными, имело одной из своих основных целей получение льгот в соответствии с настоящей Конвенцией. Таким образом, лицам, которые открывают деятельность в одном из Договаривающихся государств с основной целью получения льгот по Конвенции, не будут предоставляться льготы по Конвенции в соответствии с данным пунктом.

105. Хотя невозможно предоставить подробный перечень всех фактов и обстоятельств, которые имели бы отношение к применению данного пункта, примеры таких фактов и обстоятельств включают историю, структуру, права собственности и операции резидента, подающего запрос, независимо от того, является ли этот резидент юридическим лицом с давних пор, которое было недавно приобретенные нерезидентами по неналоговым причинам, независимо от того, осуществляет ли резидент существенную предпринимательскую деятельность, подлежит ли доход резидента, в отношении которого запрашиваются льготы, двойному налогообложению и приводит ли учреждение или использование резидента к освобождению от налогообложения или уменьшению налогообложения дохода.

106. Ссылка на "одну из его основных целей" в этом пункте означает, что получение льгот в соответствии с налоговым соглашением не обязательно должно быть единственной или доминирующей целью учреждения, приобретения или содержания физического лица и осуществления его деятельности. Достаточно, чтобы по крайней мере одной из основных целей было получение выгод по договору. Если компетентный орган, принимая во внимание все соответствующие факты и обстоятельства, определяет, что получение льгот в соответствии с Конвенцией не являлось принципиальным соображением и не оправдывало бы учреждение, приобретение или содержание данного лица и ведение его деятельности, он может предоставить этому лицу эти льготы или льготы в отношении определенной статьи дохода или капитала. Где, как бы то ни было, учреждение, приобретение или содержание этого лица и поскольку осуществление его операций осуществляется с целью получения аналогичных выгод в соответствии с рядом международных договоров, не следует полагать, что получение выгод в соответствии с другими международными договорами помешает рассмотрению получения выгод в соответствии с одним международным договором в качестве основной цели этих операций.

107. Хотя запрос в соответствии с этим пунктом обычно направляется резидентом Договаривающегося государства компетентному органу другого Договаривающегося государства, могут быть случаи, когда резидент Договаривающегося государства может обратиться к компетентному органу своего собственного государства резидентства с просьбой о предоставлении правовой защиты в соответствии с этим пунктом. Это имело бы место в том случае, если запрашиваемые льготы по договору предоставляются государством резидентства, например, преимущества, вытекающие из положений статей 23 А и 23 В, касающихся устранения двойного налогообложения.

108. Данный пункт предоставляет широкие дискреционные полномочия компетентному органу, и до тех пор, пока компетентный орган использует эти дискреционные полномочия в соответствии с требованиями этого пункта, нельзя считать, что решение компетентного органа является действием, которое приводит к налогообложению, не соответствующему положениям Конвенции (см. пункт 1 Статьи 25). Однако этот пункт требует, чтобы компетентный орган рассмотрел соответствующие факты и обстоятельства до принятия решения и проконсультировался с компетентным органом другого Договаривающегося государства, прежде чем удовлетворять или отклонять просьбу о предоставлении льгот, поданную резидентом этого другого государства. Первое требование направлено на обеспечение того, чтобы компетентный орган рассматривал каждый запрос по существу, в то время как требование о проведении консультаций с компетентным органом другого Договаривающегося государства должно обеспечивать, чтобы Договаривающиеся государства последовательно рассматривали аналогичные случаи и обосновывали свое решение на основе фактов и обстоятельств конкретного дела. Однако этот процесс консультаций не требует, чтобы компетентный орган, в который был направлен запрос, получил согласие компетентного органа, с которым проводятся консультации.

109. Компетентный орган, в который направляется запрос в соответствии с этим пунктом, может предоставить льготы, но затем он может предоставить все льготы, предусмотренные Конвенцией, налогоплательщику, обратившемуся с запросом, или он может предоставить только определенные льготы. Например, он может предоставлять льготы только в отношении определенной статьи дохода в порядке, аналогичном пункту 3. Кроме того, компетентный орган может устанавливать условия, такие как установление временных ограничений на продолжительность любой предоставляемой льготы.

110. Просьба о вынесении решения в соответствии с данным пунктом может быть подана до (например, посредством запроса о вынесении решения) или после учреждения, приобретения или содержания лица, в отношении которого подана просьба. Однако просьба должна быть подана до того, как можно будет требовать выплаты пособий. Если компетентный орган решит, что льготы должны быть разрешены, ожидается, что льготы будут предоставлены ретроактивно до более поздней даты вступления в силу соответствующего положения договора или до момента учреждения или приобретения лица, в отношении которого подается запрос, при условии, что все соответствующие факты будут подтверждены, и обстоятельства оправдывают предоставление льгот, имеющих обратную силу.

111. Компетентный орган, получивший запрос о предоставлении помощи в соответствии с этим пунктом, должен оперативно обработать этот запрос.

112. Для уменьшения финансовых последствий рассмотрения просьб о предоставлении дискреционной защиты и для предотвращения необоснованных просьб Договаривающееся государство может счесть полезным опубликовать руководящие принципы по типам дел, которые, по его мнению, подпадают под действие дискреционной защиты, а также не подпадают под ее действие. Однако любые административные условия, которые Договаривающееся государство налагает на заявителей, не должны удерживать лиц от подачи запросов, если они считают, что у них есть разумные шансы убедить компетентный орган в необходимости предоставления льгот.

Пункт 7

Определения

23. В пункте 113 Комментария к подробному варианту Статьи 29 Типовой конвенции ОЭСР предусматривается:

113. Пункт 6 упрощенной версии и пункт 7 подробной версии содержат ряд определений, которые применимы для целей самих этих пунктов, а также предыдущих пунктов Статьи. Эти определения дополняют определения, содержащиеся в Статьях 3, 4 и 5 Конвенции, которые применяются по всей Конвенции.

Комментарий к определению "признанной фондовой биржи"

24. В пунктах с 116 по 120 Комментария к подробному варианту Статьи 29 Типовой конвенции ОЭСР содержится:

116. Определение "признанной фондовой биржи" в подробном варианте включает в подраздел (i) фондовые биржи, которые оба Договаривающихся государства соглашаются идентифицировать на момент подписания Конвенции. Хотя это, как правило, включает фондовые биржи, созданные в Договаривающихся государствах, на которых активно торгуются акции компаний, котирующихся на бирже, и юридических лиц, являющихся резидентами этих государств, фондовые биржи, которые должны быть указаны в определении, необязательно должны быть созданы в одном государстве. Это означает, что глобализация финансовых рынков и известность некоторых крупных финансовых центров привели к тому, что акции многих публичных компаний активно торгуются более чем на одной фондовой бирже, а также на фондовых биржах, расположенных за пределами государства резидентства этих компаний.

117. Список, который будет включен в подраздел (i), может включать названия конкретных фондовых бирж. Он также может включать общее описание ряда фондовых бирж, каждая из которых будет представлять собой "признанную фондовую биржу". Например, в случае Соединенных Штатов такое общее описание могло бы гласить: "любая фондовая биржа, зарегистрированная Комиссией по ценным бумагам и биржам США в качестве национальной биржи ценных бумаг в соответствии с Законом США о фондовых биржах 1934 года". Если Договаривающиеся государства желают охватить фондовые биржи Европейского союза, которые официально признаны в

качестве таковых, такое общее описание могло бы гласить: "любая фондовая биржа, созданная в государствах, которые являются членами Европейского союза или являются участниками Соглашения о Европейском экономическом пространстве и которые регулируются рынками Европейского союза в Директиве о финансовых инструментах (Директива 2004/39/ЕС с поправками) или любой последующей директивой".

118. Раздел (ii) определения позволяет компетентным органам Договаривающихся государств дополнять посредством последующего соглашения список фондовых бирж, указанных в определении на момент подписания Конвенции.

119. Фондовые биржи, которые должны быть включены в это определение, должны предъявлять требования к листингу, гарантирующие, что акции компаний, котирующихся на этой фондовой бирже, действительно обращаются публично. При определении того, должна ли фондовая биржа быть включена в определение или впоследствии добавлена в этот список на основании соглашения с компетентным органом, упомянутого в предыдущем пункте, следует учитывать следующие факторы:

— Каковы требования/стандарты в отношении листинга компании на фондовой бирже?

— Каковы требования/стандарты для продолжения листинга на фондовой бирже, включая минимальные финансовые стандарты?

— Каковы требования к ежегодному/промежуточному раскрытию информации и/или подаче документов для компаний, акции которых обращаются на фондовой бирже?

— Каков объем акций, обращающихся на фондовой бирже в течение календарного года?

— Обеспечивают ли правила, регулирующие деятельность фондовой биржи, активную торговлю котируемыми акциями? Если да, то как?

— Обязаны ли компании, котирующиеся на фондовой бирже, на постоянной основе раскрывать финансовую информацию и информацию о событиях, которые могут оказать существенное влияние на их финансовое положение?

— Является ли общедоступной информация об объеме торгов и общем объеме владения акциями компаний, котирующихся на фондовой бирже?

— Предъявляет ли фондовая биржа какие-либо требования к минимальному размеру, такие как минимальная капитализация или количество сотрудников, для компаний, акции которых торгуются на бирже?

— Устанавливает ли фондовая биржа необходимый минимальный процент государственной собственности? Если да, то какова минимальная сумма?

— Для того чтобы компания была зарегистрирована на фондовой бирже, должны ли акции компаний быть предметом свободного обращения и полностью оплачены?

— Обязана ли фондовая биржа раскрывать цены акций своих компаний, котирующихся на бирже, в течение определенного периода времени?— Регулируется

ли деятельность фондовой биржи государственным органом государства, в котором она расположена, или осуществляется ли за ней надзор?

— [В случае добавления новой фондовой биржи в существующий список:] Почему компания предпочитает регистрироваться на новой бирже, а не на другой бирже, включая те биржи, которые уже являются “признанными фондовыми биржами” в налоговом соглашении? Например, снижены ли требования к корпоративному управлению и раскрытию финансовой информации?

— [В случае добавления новой фондовой биржи в существующий список:] Является ли новая фондовая биржа более эффективным средством привлечения капитала, и если да, то почему?

Термин "*акции*"

Комментарий к определению "акций" в упрощенном и подробном вариантах

25. В пункте 120 Комментария к подробному варианту Статьи 29 Типовой конвенции ОЭСР предусматривается:

120. Ни в упрощенном, ни в подробном варианте не содержится исчерпывающего определения термина "акции", который, согласно пункту 2 Статьи 3, в целом должен иметь то значение, которое он имеет во внутреннем законодательстве государства, применяющего данную Статью. Однако в подпункте b) предусмотрено, что термин "акции", когда он используется по отношению к юридическим лицам, которые не выпускают акции (например, трасты), относится к долям участия, которые сопоставимы с акциями. Как правило, это выгодо-приобретательные доли, дающие право их владельцам на долю дохода или активов предприятия.

Термин "*основной класс акции*"

Комментарий к определению "основного класса акций" в подробной версии

26. В пунктах 122-125 Комментария к подробному варианту Статьи 29 Типовой конвенции ОЭСР содержится:

122. Приведенное в подробной версии определение термина "основной класс акций" относится к обыкновенным акциям компании или юридического лица, но только в том случае, если эти акции представляют большинство прав голоса, а также стоимость компании или юридического лица. Если компания или юридическое лицо владеет только одним классом акций, этот класс акций, естественно, будет составлять ее "основной класс акций". Если компания или юридическое лицо владеет более чем одним классом акций, необходимо определить, какой класс или классы составляют "основной класс акций", который будет представлять собой класс акций или любую комбинацию классов акций, которые в совокупности представляют большинство совокупных голосов и стоимость компании или юридического лица. Если компания или юридическое лицо не располагает категорией обыкновенных акций, представляющих большинство ее совокупных голосов и стоимости, то "основным классом акций" является любая комбинация классов акций, которые в совокупности представляют

большинство голосов и стоимости компании или юридического лица. Хотя в конкретном случае, касающемся компании с несколькими классами акций, возможно, что можно было бы определить более одной группы классов, которые представляли бы большинство совокупных голосов и стоимости компании, необходимо определить только одну такую группу, которая удовлетворяет условиям подпункта с) пункта 2 для того, чтобы компания имела право на льготы по договору в соответствии с этим положением (компания или юридическому лицу не будет отказано в льготах даже если можно было бы определить вторую группу акций, представляющих большинство совокупных голосов и стоимость компании или юридического лица, но не удовлетворяющих условиям подпункта с) пункта 2).

123. В некоторых государствах некоторые компании, котирующиеся на бирже, регулируются соглашением о компаниях с двойным листингом, и эти государства, возможно, пожелают четко разъяснить положение этих компаний, чтобы гарантировать, что они непреднамеренно не будут лишены преимуществ, вытекающих из конвенций, из-за определения "основного класса акций". Термин "соглашение о компаниях с двойным листингом" относится к соглашению, принятому некоторыми компаниями, котирующимися на бирже, которое отражает общность управления, операций, прав акционеров, целей и миссии посредством серии соглашений между двумя материнскими компаниями, каждая из которых имеет свой собственный листинг на фондовой бирже, а также специальные положения в их соответствующие уставы, включая, в некоторых случаях, например, создание специальных голосующих акций. В соответствии с этими структурами положение акционеров материнской компании, насколько это возможно, такое же, как если бы они владели акциями одной компании, с таким же правом на получение дивидендов и такими же правами на участие в активах компаний, котирующихся на двух биржах, в случае их ликвидации. Поэтому государства, желающие улучшить положение таких компаний, возможно, пожелают добавить следующее предложение к определению "основного класса акций":

В случае компании, участвующей в соглашении о компаниях с двойным листингом, основной класс акций будет определен после исключения специальных голосующих акций, которые были выпущены в качестве средства создания такого соглашения о компании с двойным листингом.

124. Это дополнительное предложение можно было бы дополнить следующим определением термина "соглашение о компаниях с двойным листингом":

термин "соглашение о компаниях с двойным листингом" означает соглашение, в соответствии с которым две публично зарегистрированные компании, сохраняя свой статус отдельного юридического лица, доли участия и листинги, согласовывают свои стратегические направления и экономические интересы своих соответствующих акционеров посредством:

(i) назначение общих (или почти идентичных) советов директоров, за исключением случаев, когда этому препятствуют соответствующие нормативные требования;

(ii) управление деятельностью двух компаний на единой основе;

(iii) равные выплаты акционерам в соответствии с коэффициентом выравнивания, применяемым между двумя компаниями, в том числе в случае ликвидации одной или обеих компаний;

(iv) акционеры обеих компаний фактически голосуют как единый орган, принимающий решения по существенным вопросам, затрагивающим их общие интересы; и

(v) перекрестные гарантии или аналогичная финансовая поддержка существенных обязательств или операций друг друга, за исключением случаев, когда действие соответствующих нормативных требований препятствует такому осуществлению.

125. Другие государства, однако, могут предпочесть не включать в Статью никаких конкретных ссылок на соглашения с компаниями, зарегистрированными на бирже с двойным листингом, из-за возможных опасений по поводу использования аналогичных соглашений в целях расторжения сделок и, следовательно, могут предпочесть рассматривать законные соглашения с двойным листингом в каждом конкретном случае с помощью других положений Статьи, включая положение о дискреционной защите, содержащееся в пункте 6.

Термин "*связанное лицо*"

27. Пункты 126 и 127 Комментария к подробному варианту Статьи 29 Типовой конвенции ОЭСР предусматривают:

126. Термин "*связанное лицо*" используется в пункте 3 упрощенной версии и в различных частях подробной версии. Хотя это определение в некоторой степени аналогично определению "*близкородственных*" в Статье 5, основное различие заключается в том, что прямое или косвенное владение ровно 50 процентами выгодо-приобретательных интересов может привести к тому, что одно лицо будет "*связано*" с другим лицом, в то время как определение "*близкородственных*" требует наличия прямое или косвенное владение более чем 50 процентами собственных интересов.

127. Как указано в пункте 33 выше, некоторые государства считают, что в их налоговые соглашения следует включить положения, запрещающие применение конкретных положений договоров в отношении доходов, выплачиваемых связанным лицам, которые пользуются режимами, представляющими собой "*специальные налоговые режимы*" (см. пункты 85-100 комментария к Статье 1) и отказать в применении Статьи 11 к процентам, выплачиваемым связанным лицам, которые пользуются положениями внутреннего законодательства, предусматривающими условный вычет из собственного капитала (см. пункты 107 комментария к Статье 1). Если такие положения будут включены в Конвенцию, Договаривающиеся государства

могут считаться более целесообразным включить определение "связанного лица" в Статью 3, которая включает определения, применимые ко всей Конвенции.

Термин *"эквивалентный посредник"*

28. Пункты с 131 по 143 Комментария к подробному варианту Статьи 29 Типовой конвенции ОЭСР предусматривают:

131. Определение "эквивалентного посредника" в подробной версии применимо для целей проверки производных выгод в пункте 4, но также может быть применимо для целей подпункта g) пункта 2, касающегося механизмов коллективного инвестирования, в зависимости от того, как сформулирован этот подпункт (см. пункт 56 выше).

132. В данном определении признаются три различные категории лиц, которые квалифицируются как "эквивалентные посредники".

133. Первая категория (подраздел (i) определения) охватывает резидентов третьих государств, которые будут иметь право на все преимущества соглашения о всеобъемлющем подоходном налоге между государством резидентства этого лица и государством, в котором испрашиваются льготы (далее именуемое "протестированным соглашением") в соответствии с положениями, которые по существу аналогичны правилам, изложенным в подпунктах a), b), c) или e) пункта 2. Компания также может быть эквивалентным посредником в соответствии с подразделом (i), если она имеет право на получение льгот в соответствии с конвенцией в соответствии с проверкой штаб-квартиры компании в соответствии с проверяемой конвенцией, которая по существу аналогична пункту 5, но только в том случае, если выгоды, которых добивается компания, относятся к процентам или дивидендам, выплачиваемым компанией, которая проводит проверку в штаб-квартире член международной корпоративной группы эквивалентного посредника. Если протестированная конвенция не содержит всеобъемлющего ограничения в отношении льгот, то требования пункта A) раздела (i) также выполняются, если резидент третьего государства применяет протестированную конвенцию так, как если бы такая конвенция включала положения подпунктов a), b), c) и e) пункта 2 (включая соответствующие определения для целей применения положений таких подпунктов), и было бы соблюдено одно из ограничений на предоставление льгот по причине одного из включенных подпунктов.

134. Следующие примеры иллюстрируют применение подраздела (i) определения:

— Пример А: HOLDCO, резидент государства R, является дочерней компанией ХСО, резидента государства X. Основной класс акций ХСО в основном и регулярно торгуется на фондовой бирже X, фондовой бирже, расположенной в государстве X. HOLDCO не имеет права на льготы в соответствии с пунктом 2 настоящего Соглашения. конвенции между государствами S и R, поскольку она является дочерней компанией компании, являющейся резидентом третьего государства и публично торгуемой в нем. HOLDCO не занимается ведением активного бизнеса в государстве R, и поэтому она не имеет права на какие-либо льготы в соответствии с пунктом 3.

HOLDCO извлекает выгоду и владеет процентами, возникающими в государствах, которые в противном случае облагались бы 10-процентной ставкой, предусмотренной Статьей 11 конвенции, в отношениях между государствами И. Чтобы определить, имеет ли HOLDCO право на получение льгот в соответствии с критерием производных выгод, предусмотренным в пункте 4 этой конвенции, необходимо определить, соответствует ли ХСО определению эквивалентного посредника, приведенному в пункте 7. Конвенция о подоходном налоге между государствами S и X содержит всеобъемлющее ограничение на предоставление льгот, включая правило для компаний, акции которых в основном и регулярно обращаются на фондовой бирже X, которое по существу аналогично подпункту с) пункта 2. Таким образом, ХСО удовлетворяет требованию пункта А) раздела (i) определения эквивалентного посредника. В соответствии с конвенцией, заключенной между государствами S и X, проценты, возникающие в любом из государств, также облагаются 10-процентной ставкой, указанной в Статье 11, поэтому ХСО удовлетворяет требованию пункта В) раздела (i) определения эквивалентного посредника. Соответственно, ХСО является эквивалентным посредником.

— Пример В: Предположим те же факты, что и в примере А, за исключением того, что соглашение о подоходном налоге между государствами S и X не предусматривает всеобъемлющего ограничения на предоставление льгот. Соответственно, для целей определения того, является ли ХСО эквивалентным посредником, эта конвенция применяется так, как если бы она содержала положения подпунктов а), b), с) и е) пункта 2 (включая соответствующие определения для целей применения этих подпунктов) настоящей Конвенции. Если в соответствии с настоящей Конвенцией признанная фондовая биржа включает в себя фондовую биржу X, то основной класс акций ХСО будет в первую очередь продаваться на признанной фондовой бирже, расположенной в государстве постоянного резидентства ХСО. Следовательно, ХСО соответствовала бы подпункту с) пункта 2 и была бы эквивалентным посредником. Однако, если фондовая биржа X не включена в настоящую Конвенцию в качестве признанной фондовой биржи, ХСО не была бы эквивалентным посредником.

135. Резидент третьего государства не может быть эквивалентным посредником, если это лицо удовлетворяет только:

— тест для аффилированных лиц публично торгуемых компаний, по существу аналогичный подпункту d) пункта 2;

— тест на разрушение собственности/базы, по существу аналогичный подпункту f) пункта 2;

— тест на активный бизнес, по существу аналогичный пункту 3;

— проверка производных выгод, по существу аналогичная пункту 4;

— предоставление дискреционных льгот, по существу аналогичное пункту 6, или

— любое другое ограничение на предоставление льгот в соответствии с проверяемой конвенцией, которое не является проверкой в соответствии с настоящей Конвенцией, поскольку такой резидент не будет квалифицированным лицом в соответствии с положениями, по существу аналогичными подпункту а), b), c) или e) пункта 2 настоящей Статьи.

136. Некоторые государства, возможно, пожелают ограничить, а в некоторых случаях и отказать в льготах по договору физическим лицам, которые облагаются налогом на основе денежных переводов или на основе фиксированного сбора/ безвозмездной выплаты. Если это предусмотрено Конвенцией между Договаривающимися государствами, эти государства могут также пожелать не допускать, чтобы такие лица, проживающие в третьих государствах, квалифицировались в качестве "эквивалентных посредником". Это можно было бы сделать, изменив пункт А) раздела (i) следующим образом:

А) резидент имеет право на все преимущества всеобъемлющей конвенции об избежании двойного налогообложения между этим государством и Договаривающимся государством, от которого запрашиваются преимущества настоящей Конвенции, в соответствии с положениями, по существу аналогичными подпунктам а), b), c) или e) пункта 2, или, когда запрашиваемая выгода связана с процентами или дивидендами, выплачиваемыми членом многонациональной корпоративной группы резидента, резидент имеет право на получение выгод в соответствии с положениями, по существу аналогичными пункту 5 настоящей Статьи в такой конвенции, при условии, что, если такая конвенция не содержит подробной Статьи об ограничении льгот, резидент будет иметь право на льготы, предусмотренные настоящей Конвенцией, на основании подпунктов а), b), c) или e) пункта 2, если такой резидент является резидентом одного из Договаривающихся государств в соответствии со Статьей 4. Несмотря на предыдущее предложение, физическое лицо

1) которое облагается налогом в государстве резидентства этого физического лица в отношении дохода из иностранного источника или доходов, полученных только в виде денежных переводов или на аналогичной основе, или

2) чей налог определяется в этом государстве, полностью или частично, на основе фиксированного сбора, "наживы" или аналогичной основе, не считается эквивалентным собственником; и

137. Подпункт В) 1) раздела (i) требует, чтобы эквивалентный собственник имел право на ставку налога на вид дохода, получаемого компанией, претендующей на получение льгот в соответствии с пунктом 4, в соответствии с проверяемой конвенцией, внутренним законодательством или любым международным соглашением, которая меньше или равна ставке налога на доходы физических лиц. Налог, применимый в соответствии с настоящей Конвенцией к компании, стремящейся получить льготы в соответствии с пунктом 4. Таким образом, для сравнения необходимо использовать

следующие ставки: во-первых, ставку налога, который государство источника могло бы взимать в соответствии с Конвенцией с дохода, выплачиваемого этой компании, если бы она имела право на получение льгот; и, во-вторых, ставка налога, которую могло бы ввести государство источника, если бы потенциальный эквивалентный собственник получил доход непосредственно в государстве источника.

138. Как описано выше, подпункт В) 1) предусматривает, что будут приниматься во внимание любые сниженные ставки налогообложения, которые предусмотрены внутренним законодательством или любым международным соглашением. Это правило признает, что удерживаемые налоги на многие внутрикорпоративные дивиденды, проценты и роялти могут быть отменены, например, в соответствии с положениями Директивы⁵⁹ Европейского союза о материнской и дочерней компаниях и о процентах и роялти, а не в соответствии с конвенцией о подоходном налоге. Это иллюстрируется следующим примером:

— Пример: EUCO1, компания-резидент государства EU1, полностью владеет АСО, резидентом государства А. АСО полностью владеет EUCO2, резидентом государства EU2, и получает проценты, возникающие в государстве EU2. Конвенция о подоходном налоге между государствами А и ЕС2 содержит подробное определение эквивалентного собственника и освобождает проценты от налогообложения у источника. ЕС1 и ЕС2 являются членами Европейского союза. В соответствии с Директивой о процентах и роялти, проценты, выплачиваемые EU CO2 EUCO1, не могут облагаться налогом ЕС2. Таким образом, EUCO1 удовлетворяет подпункту В) 1) раздела (i) определения эквивалентного собственника в конвенции о подоходном налоге между государствами А и ЕС2, даже если конвенция о подоходном налоге между государствами EU1 и EU2 допускает налогообложение источника процентов.

⁵⁹ Директива Совета 2011/96/EU от 30 ноября 2011 г. об общей системе налогообложения, применяемой в отношении материнских компаний и дочерних компаний разных государств-членов, с поправками; Директива Совета 2003/49/ЕС от 3 июня 2003 г. об общей системе налогообложения, применяемой к выплатам процентов и роялти, осуществляемым между ассоциированными компаниями разных государств-членов.

139. Подпункт В) 1) (I) раздела (i) устанавливает правило, применимое в отношении дивидендов, которое позволяет рассматривать физическое лицо как компанию для целей теста сравнения ставок, указанного в подпункте В) 1). Поскольку дивиденды, получаемые физическими лицами, не имеют права на получение более низкой ставки, предусмотренной подпунктом а) пункта 2 Статьи 10, в то время как компания может иметь право на получение такой более низкой ставки при соблюдении определенных условий, при отсутствии этого положения индивидуальные акционеры компании,

стремящиеся получить производные финансовые выгоды в соответствии с пунктом 4, как правило, не будут этого делать. квалифицироваться в качестве эквивалентных собственников в случае получения дивидендов, полученных от существенного участия в других компаниях. Рассматривая физических лиц как компании для целей теста сравнения ставок, это правило позволяет компании, стремящейся получить производные финансовые инструменты в соответствии с пунктом 4, учитывать акции, принадлежащие, прямо или косвенно, физическому лицу, как если бы такие акции принадлежали компании, описанной в подпункте с) пункта 2, для целей определения независимо от того, принадлежит ли компания, стремящаяся получить производные финансовые выгоды в соответствии с пунктом 4, на 95 процентов эквивалентным собственникам.

140. Чтобы иметь право применять правило, указанное в подпункте В) 1) I), компания, стремящаяся получить производные выгоды в соответствии с пунктом 4, должна вести активную коммерческую деятельность в государстве своего постоянного резидентства. Правило рассматривает отдельного акционера, который в остальном соответствует требованиям подпункта А) подпункта (i), как если бы это была компания, описанная в подпункте с) пункта 2, но только в том случае, если компания, стремящаяся к получению производных выгод в соответствии с пунктом 4, активно ведет бизнес в государстве своего постоянного резидентства это является существенным по отношению к бизнесу, приносящему прибыль, с которой выплачиваются дивиденды, и аналогичным или дополняющим его. Проверка, описанная в подпункте В) 1) I), аналогична проверке активного ведения бизнеса в соответствии с пунктом 3, но не является в точности такой же, поскольку она не требует, чтобы доход от государства-источника "исходил" от бизнеса активно осуществляемая компанией в целях получения производных выгод в соответствии с пунктом 4. Фраза "активное ведение бизнеса" имеет то же значение, что и в подпункте а) пункта 3, и, следовательно, не включает деятельность, описанную в подразделах (i)-(iv) этого подпункта. Для целей определения того, занимается ли компания, стремящаяся к получению производных выгод в соответствии с пунктом 4, активным ведением бизнеса в Договариваемом государстве, деятельность, осуществляемая лицом, связанным с этой компанией, считается осуществляемой компанией. Фраза "существенный по отношению к" имеет то же значение, что и в подпункте с) пункта 3. Однако это требование существенности должно применяться независимо от того, получены ли дивиденды от связанного лица. С другой стороны, дивиденды, полученные в другом Договариваемом государстве, не обязательно должны быть результатом активной деятельности компании, стремящейся получить производные выгоды в соответствии с пунктом 4, как это требуется в соответствии с подпунктом а) пункта 3, для получения выгод, поскольку активная деятельность осуществляется в Договариваемом государстве постоянного резидентства. для целей подпункта В) 1) I

) должен быть только “аналогичным или дополняющим” активный бизнес, осуществляемый в государстве-источнике, а не “таким же или дополняющим” активный бизнес, осуществляемый в государстве-источнике.

141. Следующий пример иллюстрирует применение подпункта В) 1) I):

— Пример: RCO является компанией-резидентом государства R. RCO занимается активным ведением бизнеса в государстве R, который аналогичен бизнесу SCO, компании-резидента государства S. RCO является резидентом государства R в течение 13 месяцев и также владеет 25 процентами капитала член ШОС в течение 13 месяцев. Физическое лицо Y является единственным акционером RCO и резидентом государства Y. Пункт 2 Статьи 10 соглашений о подоходном налоге между государствами S и Y и между государствами S и R идентичен соответствующему положению Типовой налоговой конвенции ОЭСР. Таким образом, RCO удовлетворяет требованиям, изложенным в подпункте b) пункта 2 Статьи 10, в отношении более низкой ставки, применяемой к дивидендам. Подпункт В) отсутствует 1) I) Однако RCO не имела бы права на эту более низкую ставку, поскольку физическое лицо Y имело бы право на 15-процентную ставку (согласно подпункту а) пункта 2 Статьи 10) только в том случае, если бы оно получало дивиденды непосредственно от SCO. В силу подпункта В) 1) I), однако, Y должна рассматриваться как компания по смыслу пункта с) пункта 2 конвенции о подоходном налоге между государствами S и R для целей теста сравнения ставок, что означает, что RCO будет удовлетворять требованию сравнения ставок. Следовательно, при условии соблюдения всех других требований (таких как проверка на размывание налоговой базы и требование о собственном владении, предусмотренное Статьей 10), RCO будет иметь право на более низкую ставку, предусмотренную Статьей 10 Конвенции о подоходном налоге между государствами S и R, в отношении дивидендов, выплачиваемых SCO.

142. Подпункт В) 1) II) устанавливает правило для определения процента капитала компании, выплачивающей дивиденды, который, как считается, будет принадлежать потенциальному эквивалентному собственнику для целей теста сравнения ставок, что, как и подпункт В) 1) I), повлияет на право на получение дивидендов. Более низкая ставка налога в соответствии с подпунктом а) пункта 2 Статьи 10 для эквивалентного собственника, если бы он получал дивиденды напрямую. Для этих целей при применении теста сравнения ставок, описанного в подразделе В) 1) косвенное владение потенциальным эквивалентным собственником капиталом компании, выплачивающей дивиденды, должно рассматриваться как прямое владение. Следующий пример иллюстрирует применение подпункта В) 1) II):

— Пример: XCO и YCO напрямую владеют по 50% акций RCO, компании-резидента государства R. В течение 13 месяцев RCO владела 25% капитала SCO и была резидентом государства R. В государстве S действуют соглашения о подоходном налоге с государствами R, X и Y; пункт 2 Статьи 10 этих конвенций о

подходном налоге идентичен соответствующему положению Типовой налоговой конвенции ОЭСР. ХСО является резидентом государства X и будет иметь статус квалифицированного лица в соответствии с подпунктом с) пункта 2 конвенции о доходном налоге между государствами S и R. YCO является резидентом государства Y и также будет иметь статус квалифицированного лица в соответствии с подпунктом с) пункта 2 конвенции о доходном налоге между государствами S и R. Таким образом, как ХСО, так и YCO будут соответствовать подпункту А) определения эквивалентного собственника. Однако для целей определения ставки налога на дивиденды, выплачиваемые SCO, на которые ХСО и YCO имели бы право в соответствии с их соответствующими налоговыми соглашениями с государствами, каждая из ХСО и YCO, согласно подпункту В) 1) II), считается непосредственно владеющей 12,5% капитала SCO (50% из 25% акций SCO равны 12,5%, сумма соответствующих косвенных долей ХСО и YCO в капитале SCO, которая рассматривается как прямое владение). Таким образом, ХСО и YCO не будут иметь права на более низкую ставку налога, указанную в подпункте а) пункта 2 Статьи 10, и, следовательно, не будут считаться эквивалентными собственниками, поскольку они не соответствуют критерию сравнения ставок в соответствии с подпунктом В) 1) (см., однако, пункт [147] ниже приводится информация об альтернативных положениях, которые позволили бы RCO воспользоваться 15-процентной ставкой, указанной в подпункте b) пункта 2 Статьи 10 конвенции о доходном налоге между государствами S и R).

143. Подпункт В) 2) раздела (i) устанавливает правила получения производных выгод для статей дохода, которые подпадают под действие статей 7, 13 или 21. Потенциальный эквивалентный 142. Подпункт В) 1) II) устанавливает правило для определения процента капитала компании, выплачивающей дивиденды, который, как считается, будет принадлежать потенциальному эквивалентному собственнику для целей теста сравнения ставок, что, как и подпункт В) 1) I), повлияет на право на получение дивидендов. Более низкая ставка налога в соответствии с подпунктом а) пункта 2 Статьи 10 для эквивалентного собственника, если бы он получал дивиденды напрямую. Для этих целей при применении теста сравнения ставок, описанного в подразделе В) 1) косвенное владение потенциальным эквивалентным собственником капиталом компании, выплачивающей дивиденды, должно рассматриваться как прямое владение. Следующий пример иллюстрирует применение подпункта В) 1) II):

- Пример: RCO - компания-резидент государства R, которая полностью принадлежит ХСО, публично торгуемой компании-резиденту государства X. RCO заключила контракт на строительство крупного офисного комплекса в государстве S. По условиям конвенции о доходном налоге между государствами S и R, строительная площадка считается постоянным представительством только в том случае, если ее продолжительность превышает двенадцать месяцев. Однако по условиям конвенции по налогу на прибыль между государствами S и X строительная площадка

считается постоянным представительством только в том случае, если ее продолжительность превышает шесть месяцев. Если строительная площадка длится более шести месяцев, но менее 12 месяцев, ХСО не будет эквивалентным собственником, поскольку не будет иметь права на ту же защиту в соответствии со Статьей 7 конвенции о подоходном налоге между государствами S и X, на которую имеет право квалифицированное лицо в соответствии со Статьей 7 конвенции о подоходном налоге между государствами S и R.

Государства, которые разделяют точку зрения, выраженную в пункте 11 комментария к Статье 14, возможно, пожелают добавить в подпункт В) 2) раздела (i) ссылку на Статью 14.

29. В пунктах с 144 по 147 Комментария к подробному варианту Статьи 29 Типовой конвенции ОЭСР содержится:

144. Подпункт С) раздела (ii) предусматривает дополнительное ограничение, если статья дохода была получена через юридическое лицо, которое считается финансово прозрачным в соответствии с законодательством Договаривающегося государства, в котором проживает компания, стремящаяся получить производные выгоды в соответствии с пунктом 4. В таком случае, несмотря на то, что резидент может удовлетворять требованиям подпунктов А) или В), основанным на сравнении условий протестированного соглашения с условиями соглашения, в соответствии с которым компания стремится к получению производных выгод, резидент не будет соответствовать требованиям этого подпункта, если соответствующий пункт не будет соблюден. часть дохода не рассматривалась бы как доход этого резидента в соответствии с положением, аналогичным пункту 2 Статьи 1, если бы он был, а не как доход компании, стремящейся получить производные выгоды в соответствии с пунктом 4, была выплачена статья дохода, по которой эта компания претендует на получение льгот. Следующий пример иллюстрирует применение подпункта С):

— Пример: RCO, публично торгуемая компания-резидент государства R, владеет акциями SCO, компании-резидента государства S, через P, партнерство, организованное в государстве S. P финансово прозрачно в соответствии с внутренним налоговым законодательством государства S и рассматривается как компания в соответствии с внутренним налоговым законодательством государства R. Соответственно, согласно положениям пункта 2 Статьи 1, дивиденды, выплачиваемые SCO через P, не будут считаться полученными RCO и, следовательно, не будут подлежать уменьшению суммы налогообложения у источника в государстве S в соответствии со Статьей 10. RCO ставит ХСО, резидента государства X, между собой и P. Согласно внутреннему налоговому законодательству государства X, P является финансово прозрачным, и, следовательно, считается, что ХСО получает дивиденды, выплачиваемые из SCO в P.

Конвенция о подоходном налоге между государствами S и X содержит подробную версию пунктов 1-7 Статьи 29. Для того, чтобы воспользоваться льготами по удерживаемому налогу на дивиденды, предусмотренными в этой конвенции, ХСО должна удовлетворять требованиям, предъявляемым к производным финансовым инструментам. Хотя ставки дивидендов в соответствии с пунктом 2 Статьи 10 конвенции между государствами S и X являются такими же, как и ставки дивидендов в соответствии со Статьей 10 конвенции между государствами S и R, и подпункт А) подпункта (ii) был бы соблюден, дивиденды не считались бы полученными RCO, если RCO, и не ХСО, владел SCO через партнерство P. Соответственно, в силу подпункта С) RCO не является эквивалентным собственником, и по этой причине ХСО не имеет права на производные выгоды в соответствии с пунктом 4 в отношении дивидендов, выплачиваемых SCO через P.

145. Вторая категория лиц, которые квалифицируются как "эквивалентные собственники" (подраздел (ii) определения), применяется к лицам, которые являются резидентами того же Договаривающегося государства, что и компания, стремящаяся получить производные выгоды в соответствии с пунктом 4. Такие лица будут считаться эквивалентными собственниками, если они имеют право на получение льгот в соответствии с подпунктами а), b), с) или е) пункта 2 или в соответствии с пунктом 5 как штаб-квартира компании. Однако штаб-квартира компании будет являться исключительно эквивалентным собственником компании, стремящейся получить производные выгоды в соответствии с пунктом 4, если она получает проценты или дивиденды от члена многонациональной корпоративной группы штаб-квартиры компании. Однако для любого резидента, удовлетворяющего требованиям пункта 5 о штаб-квартире компании, которая получает дивиденды или проценты от другого Договаривающегося государства, применяется критерий сравнения ставок. Это требование призвано обеспечить, чтобы штаб-квартира компании имела право, по крайней мере, на те же льготы по договору в отношении дивидендов или процентов, что и компания, стремящаяся получить выгоды от производных финансовых инструментов в соответствии с пунктом 4, так что, если, например, Статья 11 Конвенции в целом освобождает проценты от налогообложения у источника, но не делает этого в отношении проценты, выплачиваемые штаб-квартире компании членом многонациональной группы этой компании, штаб-квартира компании не будет являться эквивалентным собственником компании, которая в противном случае имела бы право на предусмотренное договором освобождение от налогообложения источника, применимое к аналогичной выплате процентов.

146. Третья категория лиц, которые квалифицируются как "эквивалентные собственники" (подраздел (iii) определения), применяется к лицам, которые являются резидентами Договаривающегося государства происхождения. Такие лица будут считаться эквивалентными собственниками, если они имеют право на получение льгот

в соответствии с подпунктами а), b), с) или е) пункта 2, при условии, что такие резиденты владеют совокупным правом голоса и стоимостью акций (и любым непропорциональным классом акций, как определено в пункте 7) доля компании, запрашивающей производные финансовые инструменты, не превышает 25%. В соответствии с требованием о праве собственности, изложенным в подпункте а) пункта 4, право собственности может быть прямым или косвенным, но в случае косвенного владения каждый промежуточный владелец должен быть "квалифицированным промежуточным владельцем" в соответствии с определением этого термина в пункте 7 (см. ниже).

147. Как поясняется в пункте 10 выше, в тех случаях, когда применяется пункт 4 о производных льготах, определение эквивалентного собственника исключает лиц, которые в соответствии с другой конвенцией имеют право на освобождение от налогообложения государством источника, которое не является столь благоприятным, как освобождение, предоставляемое в соответствии с Конвенцией. Некоторые государства, возможно, захотят устранить возникающий в результате этого так называемый эффект "обрыва", связанный с отказом во всех льготах по договору, даже если разница в льготах, предоставляемых двумя конвенциями, относительно невелика, путем предоставления государством источника освобождения от налогообложения, аналогичного тому, которое было бы предоставлено в соответствии с другой конвенцией. Такого режима можно было бы добиться с помощью приведенных ниже альтернативных положений, касающихся налогообложения дивидендов, процентов и роялти и предоставляющих ограниченные льготы, которые в целом соответствуют тем, которые были бы доступны в соответствии с другой конвенцией:

Положение о дивидендах, которое будет добавлено в Статью 10

Несмотря на положения пунктов 1 и 2, но при условии соблюдения положений пункта 4 настоящей Статьи, в случае, если компания стремится выполнить требования пункта 4 Статьи 29 настоящей Конвенции в отношении дивидендов, если такая компания не удовлетворяет критериям этого пункта исключительно по причине:

а) требование пункта В) о подразделении (i) определения термина "эквивалентный собственник" в подпункте е) пункта 7 Статьи 29; или

б) требование в подразделе (ii) определения термина "эквивалентный собственник" в подпункте е) пункта 7 Статьи 29 о том, что лицо, имеющее право на получение льгот в соответствии с пунктом 5 Статьи 29, будет иметь право на ставку налога в отношении дивидендов, которая меньше, чем или равна ставке, применяемой в соответствии с пунктом 2 настоящей Статьи;

такая компания может облагаться налогом в Договариваемом государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, и в соответствии с законодательством этого Договариваемого государства. Однако в этих случаях взимаемый таким образом налог не должен превышать самую высокую ставку из

ставок налога, применяемого к лицам, указанным в определении термина "эквивалентный собственник" в подпункте е) пункта 7 Статьи 29 (несмотря на требования, указанные в подпунктах а) и б) Статьи 29. этот пункт) имели бы на это право, если бы такие лица получали дивиденды напрямую. Для целей настоящего пункта:

с) косвенное владение такими лицами голосующими акциями компании, выплачивающей дивиденды, рассматривается как прямое владение, и

d) лицо, указанное в подразделе (iii) определения термина "эквивалентный собственник" в подпункте е) пункта 7 Статьи 29, рассматривается как имеющее право на ограничение налога, на которое такое лицо имело бы право, если бы такое лицо было резидентом того же Договаривающегося государства, что и компания, получающая дивиденды.

Положение о процентах, которое будет добавлено в Статью 11

Несмотря на положения пунктов 1 и 2, но при условии соблюдения положений пункта 4 настоящей Статьи, в случае, если компания стремится выполнить требования пункта 4 Статьи 29 в отношении выплаты процентов, если такая компания не удовлетворяет критериям этого пункта исключительно по причине:

а) требование пункта В) о подразделении (i) определения термина "эквивалентный собственник" в подпункте е) пункта 7 Статьи 29; или

б) требование в подразделе (ii) определения термина "эквивалентный собственник" в подпункте е) пункта 7 Статьи 29 о том, что лицо, имеющее право на получение льгот в соответствии с пунктом 5 Статьи 22, будет иметь право на ставку налога в отношении процентов, которая меньше или равна по ставке, применяемой в соответствии с пунктом 2 настоящей Статьи;

такая компания может облагаться налогом Договаривающимся государством, в котором возникают проценты, в соответствии с законодательством этого государства. Однако в этих случаях взимаемый таким образом налог не должен превышать самую высокую ставку из ставок налога, применяемых к лицам, указанным в определении термина "эквивалентный собственник" в подпункте е) пункта 7 Статьи 29 (без соблюдения требований, указанных в подпунктах а) и б) Статьи 29) имели бы на это право, если бы такие лица получали проценты напрямую. Для целей настоящего пункта лицо, указанное в подразделе (iii) определения термина "эквивалентный собственник" в подпункте е) пункта 7 Статьи 29, рассматривается как имеющее право на ограничение налога, на которое такое лицо имело бы право, если бы оно было резидентом того же государства. Договаривающееся государство как компания, получающая проценты.

Положение о роялти будет добавлено в Статью 12

Несмотря на положения пунктов 1 и 2, но при условии соблюдения положений пункта 3 настоящей Статьи, в случае, если компания стремится выполнить требования пункта 4 Статьи 29 в отношении роялти, если такая компания не удовлетворяет

критериям этого пункта исключительно по причине требования пункта В) из раздела (i) определения термина "эквивалентный собственник" в подпункте е) пункта 7 Статьи 29, такая компания может облагаться налогом в Договариваемом государстве, в котором возникает роялти, и в соответствии с законодательством этого государства, за исключением того, что взимаемый таким образом налог не должен превышать самую высокую ставку из всех ставок налога, на которые имели бы право лица, указанные в определении термина "эквивалентный собственник" в подпункте е) пункта 7 Статьи 29 (несмотря на требование пункта В) раздела (i) этого определения) имели бы на это право, если бы такие лица получали роялти непосредственно. Для целей настоящего пункта лицо, указанное в подразделе (iii) определения термина "эквивалентный собственник" в подпункте е) пункта 7 Статьи 29, рассматривается как имеющее право на ограничение налога, на которое такое лицо имело бы право, если бы оно было резидентом того же государства. Договариваемое государство как компания, получающая роялти.

Термин *"непропорциональный класс акций"*

30. В пункте 148 Комментария к подробному варианту Статьи 29 Типовой конвенции ОЭСР говорится:

148. Согласно определению термина "непропорциональный класс акций", которое используется при проверке владения в различных частях Статьи, компания или юридическое лицо имеет непропорциональный класс акций, если у нее есть размещенные акции, на которые распространяются условия или другие договоренности, дающие право владельцу этих акций на получение большей части дохода компании или юридического лица, получаемого в другом Договариваемом государстве, чем та, на которую владелец имел бы право в отсутствие таких условий или договоренностей. Так, например, компания - резидент в одном Договариваемом государстве, имеет "непропорциональный класс акций", если некоторые из находящихся в обращении акций этой компании являются "контрольными акциями", которые выплачивают дивиденды на основе формулы, которая приблизительно соответствует доходности компании от ее активов, используемых в другом Договариваемом государстве. Это иллюстрируется следующим примером:

— Пример: АСО является компанией-резидентом государства А. АСО выпустила простые и привилегированные акции. Простые акции котируются и регулярно обращаются на основной фондовой бирже государства А. Привилегированные акции не имеют права голоса и дают их владельцам право только на получение дивидендов, равных по размеру процентным платежам, которые АСО получает от несвязанных заемщиков в государстве В. Привилегированные акции полностью принадлежат одному акционеру, который является резидентом третьего государства, с которым государство В не имеет соглашения о налогообложении. На долю обыкновенных акций приходится более 50% стоимости АСО и 100% голосов. Поскольку владелец

привилегированных акций имеет право на получение выплат, соответствующих процентному доходу АСО, получаемому в состоянии В, привилегированные акции представляют собой "непропорциональный класс акций", и поскольку эти акции не обращаются регулярно на признанной фондовой бирже, АСО не будет иметь права на получение льгот в соответствии с подпунктом с) настоящего положения пункта 2.

Термин "*основное место управления и контроля*"

31. Пункты 149 и 150 Комментария к подробному варианту Статьи 29 Типовой конвенции ОЭСР содержат:

149. Термин "основное место управления и контроля" применим для целей подпункта с) пункта 2 и пункта 5 подробной версии. Этот термин следует отличать от понятия "место эффективного управления", которое использовалось до 2017 года в пункте 3 Статьи 4 и в различных положениях, включая Статью 8, применимых к эксплуатации морских и воздушных судов. Понятие "место эффективного управления" интерпретировалось некоторыми государствами как место, где наиболее высокопоставленное лицо или группа лиц (например, совет директоров) принимают ключевые управленческие и коммерческие решения, необходимые для ведения бизнеса компании. Концепция основного места управления и контроля, напротив, относится к месту, где осуществляется повседневная ответственность за управление компанией или юридическим лицом (и их прямыми и косвенными дочерними компаниями).

150. Основное место управления и контроля компании или юридического лица будет находиться в государстве постоянного резидентства этой компании или юридического лица только в том случае, если будут выполнены следующие два условия:

— Во-первых, в подразделении (i) исполнительные директора и сотрудники высшего руководства несут повседневную ответственность за принятие большей части стратегических, финансовых и операционных политических решений для компании или юридического лица и для их прямых и косвенных дочерних компаний, а также за персонал, который поддерживает такое руководство в подготовке и принятии решений. Эти решения в большей степени влияют на их повседневную деятельность в этом государстве, чем в другом государстве или любом третьем государстве. Таким образом, тест рассматривает общую деятельность соответствующих лиц, чтобы увидеть, где эта деятельность осуществляется. В большинстве случаев необходимым, но недостаточным условием является то, что главный исполнительный директор и другие руководители высшего звена обычно находятся в Договариваемом государстве, резидентом которого является компания.

— Во-вторых, исполнительные директора и старшие управленческие работники несут повседневную ответственность за принятие большего числа стратегических, финансовых и операционных политических решений для компании и ее прямых и косвенных дочерних компаний, а сотрудники, которые помогают такому руководству в

принятии этих решений, выполняют больше необходимых повседневных функций.-
дневные занятия, чем у должностных лиц или служащих любой другой компании или
юридического лица.

Термин *"квалифицированный промежуточный владелец"*

32. Пункты с 151 по 154 Комментария к подробному варианту Статьи 29 Типовой
конвенции ОЭСР предусматривают:

151. Определение *"квалифицированного промежуточного владельца"* в подробной
версии применимо для целей проверки прав собственности, приведенной в подпунктах
d) и f) пункта 2, а также в соответствии с правилом о производных выгодах,
изложенным в пункте 4.

152. Согласно подразделу (i) этого определения, квалифицированный
промежуточный собственник является юридическим лицом, являющимся резидентом
третьего государства, которое заключило соглашение о всеобъемлющем подоходном
налоге с Договаривающимся государством, от которого требуется льгота по договору.

153. Как указано в комментарии к Статье 1, некоторые государства считают, что в
их налоговые договоры следует включить положения, запрещающие применение
конкретных положений договоров в

отношении доходов, получаемых в рамках режимов, которые представляют собой "
специальные налоговые режимы" (см. пункты 85-100 Комментария по Статье 1) и
отказать в применении Статьи 11 к процентам, выплачиваемым связанным лицам,
которые пользуются положениями внутреннего законодательства,
предусматривающими условный вычет из собственного капитала (см. пункт 107
комментария к Статье 1). Эти государства могут захотеть ограничить сферу
применения подраздела (i) таким образом, чтобы он применялся только к резидентам
третьих государств, с которыми государство, запрашивающее льготы по договору,
заключило соглашения о всеобъемлющем подоходном налоге и которые не пользуются
специальным налоговым режимом или условными процентными вычетами. Это можно
было бы сделать, изменив подраздел (i) следующим образом:

(i) резидент государства, которое имеет действующую с Договаривающимся
государством, от которого запрашивается выгода в соответствии с настоящей
Конвенцией, всеобъемлющую конвенцию об избежании двойного налогообложения и
которое не пользуется ни одной из этих конвенций.

А) специальный налоговый режим, при условии, что, если соответствующая
всеобъемлющая конвенция об избежании двойного налогообложения не содержит
определения специального налогового режима, аналогичного положениям,
включенным в [ссылка на пункт конвенции, содержащий определение *"специального
налогового режима"*], принципы определения предусмотренные настоящей Конвенцией
положения применяются, но без учета требования пункта (v) этого определения; или

В) условные процентные отчисления типа, описанного в [ссылка на пункт Статьи 11, который относится к условным отчислениям на собственный капитал]; или

154. Согласно подразделу (ii) определения, квалифицированный промежуточный владелец также включает резидента того же Договаривающегося государства, что и компания, к которой применяется соответствующий критерий владения в соответствии с подпунктами d) или f) пункта 2 или правилом о производных выгодах пункта 4.

Термин *"тестируемая группа"*

33. В пункте 155 Комментария к подробному варианту Статьи 29 Типовой конвенции ОЭСР предусматривается:

155. В этом подпункте дается определение термина *"испытываемая группа"* для целей правил размывания базы, изложенных в подразделе (ii) подпунктов d) и f) пункта 2 и в пунктах 4 и 5. Тестируемая группа должна состоять из тестируемой компании, к которой применяется соответствующее правило о снижении базовой ставки (которая называется *"тестируемый резидент"*), и любой компании, которая либо участвует в качестве члена с этим тестируемым резидентом в режиме налоговой консолидации, финансового единства или аналогичном режиме, который позволяет членам группы делиться прибылью или убытками, или любая компания, которая в течение соответствующего налогового периода делит убытки с проверяемым резидентом, имеет право на групповую льготу или другой режим распределения убытков. Если тестируемая группа отсутствует, то соответствующие испытания на разрушение основания, применимые к тестируемой группе, не применяются.

Термин *"валовой доход"*

34. Пункты 156 и 157 Комментария к подробному варианту Статьи 29 Типовой конвенции ОЭСР содержат:

156. В этом подпункте дается определение термина *"валовой доход"* для целей применения правил о снижении базовой ставки в подразделе (ii) подпунктов d) и f) пункта 2 и в пунктах 4 и 5. Отправной точкой для расчета валового дохода являются валовые поступления, определенные в договаривающемся государстве резидентства соответствующего юридического лица за налоговый период, который включает время, когда льгота будет предоставлена. Если предприятие занимается бизнесом, который включает в себя производство или сбыт товаров, *"валовой доход"* означает валовую выручку, уменьшенную на стоимость проданных товаров. Если проверяемая дочерняя компания занимается предоставлением нефинансовых услуг, *"валовой доход"* означает такие валовые поступления, уменьшенные на прямые затраты по получению таких поступлений.

157. В подразделе (i) определения далее предусматривается, что, за исключением определения льгот в отношении дивидендов в соответствии со Статьей 10, валовой доход не должен включать часть любых дивидендов, которые фактически освобождены от налогообложения в Договаривающемся государстве резидентства лица, будь то

путем вычетов или иным образом, независимо от государства резидентства. Резидентство компании, выплачивающей эти дивиденды. Раздел (ii) предусматривает, что, за исключением части любых дивидендов, подлежащих налогообложению, валовой доход тестируемой группы не будет учитывать какие-либо операции между компаниями внутри тестируемой группы.

Пункт 8

35. Пункты 161-168 Комментария к Статье 29 Типовой конвенции ОЭСР предусматривают:

161. Как упоминается в пункте 32 Комментария к Статье 10, пункте 25 комментария к Статье 11 и пункте 21 комментария к Статье 12, передача акций, долговых требований, прав или имущества постоянным представительством, созданным исключительно для этой цели в странах, может привести к потенциальным злоупотреблениям. которые не облагают налогом доходы от таких активов или предлагают льготный налоговый режим для них. В тех случаях, когда государство постоянного резидентства освобождает от уплаты налогов прибыль, причитающуюся таким постоянным представительством, расположенным в третьих юрисдикциях, не следует ожидать, что государство источника будет предоставлять льготы по договору в отношении такого дохода. Предлагаемый пункт, который применяется в тех случаях, когда Договаривающееся государство освобождает от уплаты налогов доходы предприятий этого государства, которые относятся к постоянным представительством, расположенным в третьих странах, предусматривает, что льготы по договору в таких случаях предоставляться не будут. Однако это правило не применяется, если

— доход облагается значительным налогом в государстве, в котором расположено постоянное представительство, или

— доход является результатом активного ведения бизнеса через постоянное представительство или связан с ним случайно, за исключением инвестиционного бизнеса, который не осуществляется банком, страховой компанией, зарегистрированным юридическим лицом или дилер по ценным бумагам.

162. Согласно подпункту с), в любом случае, когда в пособиях, предусмотренных настоящим пунктом, отказано, резидент Договаривающегося государства, получающий соответствующий доход, может обратиться к компетентному органу другого Договаривающегося государства с просьбой предоставить эти пособия. Компетентный орган, получивший такой запрос, может по своему усмотрению предоставить эти льготы, если он сочтет, что это было бы оправданно; однако, прежде чем удовлетворить или отклонить запрос, он должен проконсультироваться с компетентным органом другого Договаривающегося государства.

163. Следующий пример иллюстрирует тип ситуации, в которой предполагается применять данный пункт. Предприятие Договаривающегося государства открывает постоянное представительство в третьей юрисдикции, которая не облагает налогом

прибыль постоянного представительства или облагает ее низким налогом. Прибыль, относящаяся к постоянному представительству, освобождается от налогообложения первым упомянутым государством либо в соответствии с положением, аналогичным Статье 23 А, включенным в налоговое соглашение между этим государством и юрисдикцией, в которой расположено постоянное представительство, либо в соответствии с внутренним законодательством первого упомянутого государства. Предприятие получает проценты, возникающие в другом Договариваемом государстве, которые включаются в прибыль, причитающуюся постоянному представительству. Предполагая, что условия для применения Статьи 11 соблюдены, государство, в котором возникают проценты, в отсутствие пункта 8 было бы обязано предоставить льготы по ограничению налогообложения, предусмотренные в пункте 2 Статьи 11, несмотря на тот факт, что проценты освобождены от налогообложения в государстве, в котором они возникают. В первом упомянутом государстве и практически не облагается налогом в третьей юрисдикции, в которой расположено постоянное представительство. В такой ситуации в выплатах по Конвенции будет отказано в отношении этого дохода, за исключением случаев, когда исключение из подпункта b), применимое к доходу, который является результатом активного ведения бизнеса или связан с ним случайно, применяется к соответствующему доходу, или если эти льготы не предоставляются в соответствии с положениями о дискреционных льготах, предусмотренными подпункт c) компетентным органом государства, в котором возникает интерес.

164. Ссылка на слово "доход" в подразделе (i) означает, что данное положение применяется независимо от того, является ли соответствующий доход коммерческой прибылью. Таким образом, это правило применяется в тех случаях, когда предприятие одного Договариваемого государства получает доход от другого Договариваемого государства, а первое упомянутое государство рассматривает право или собственность, в отношении которых выплачивается доход, как фактически связанные с постоянным представительством, расположенным в третьей юрисдикции (в том числе в соответствии с таким положением, как пункт 2 Статьи 21 в договоре между первым упомянутым государством и третьей юрисдикцией).

165. При соблюдении условий подразделов (i) и (ii) подпункт a) отменяет льготы, которые в противном случае применялись бы в соответствии с другими положениями Конвенции, если соответствующая статья дохода рассматривается как часть прибыли постоянного представительства, расположенного в третьей юрисдикции, и сумма налога не облагается. Размер налога, взимаемого с этой статьи дохода в этой третьей юрисдикции, меньше, чем наименьшая из следующих двух сумм: а) сумма этой статьи дохода, умноженная на минимальную ставку, которую Договариваемые государства

установили на двусторонней основе для целей настоящего пункта, и b) 60% от суммы налога, который взимался бы с этой статьи дохода в государстве предприятия, если бы это постоянное представительство находилось в этом государстве.

166. Фраза "сумма этой статьи дохода" относится к сумме соответствующего дохода после вычета всех расходов, относящихся к этой Статье дохода, которые подлежат вычету в соответствии с законодательством соответствующей юрисдикции. Таким образом, для целей определения налога в третьей юрисдикции, относящегося к данной Статье дохода, общий налог, применимый к прибыли постоянного представительства, расположенного в этой юрисдикции, сначала будет рассчитан после вычета всех расходов, которые подлежат вычету в соответствии с законодательством этой юрисдикции, при определении суммы дохода. налогооблагаемая прибыль, относящаяся к постоянному представительству. В таком случае налог, который применяется к соответствующей сумме статьи дохода, будет определен путем умножения общего налога, применимого к прибыли постоянного представительства, на отношение чистой суммы статьи дохода (т.е. общей суммы статьи дохода за вычетом вычетов расходов, вычтенных при расчете). Налогооблагаемая прибыль постоянного представительства, которая непосредственно или пропорционально относится к данной Статье дохода) к налогооблагаемой прибыли постоянного представительства. Аналогичный расчет будет произведен для целей определения налога, который взимался бы с этой статьи дохода в Договариваемом государстве предприятия, если бы постоянное представительство находилось в этом государстве; в этом случае будут вычтены расходы, которые подлежат вычету в соответствии с законодательством Договариваемого государства.

167. Для целей исключения, включенного в подпункт b), ссылку на доход, который "является результатом активного ведения бизнеса или сопутствует ему", следует толковать так, как указано в пунктах 74-76 выше.

168. Вместо принятия формулировки пункта 8 некоторые государства могут предпочесть более всеобъемлющее решение, которое не ограничивалось бы ситуациями, когда предприятие Договариваемого государства освобождается в этом государстве от уплаты налога на прибыль, причитающуюся постоянному представительству, расположенному в третьей юрисдикции, и которое не включало бы налог на исключение, применимое к доходу, который является результатом или побочным результатом, активное ведение бизнеса, и это не требовало бы исчисления налога, который был бы уплачен в государстве предприятия, если бы постоянное представительство находилось в этом государстве. В таком случае это правило будет применяться в любом случае, когда доход, полученный в одном Договариваемом государстве и относящийся к постоянному представительству, расположенному в третьей юрисдикции, подлежит совместному налогообложению в государстве предприятия и юрисдикции постоянного представительства по эффективной ставке,

которая меньше, чем наименьшая из ставок, определяемых на двусторонней основе, и 60% от общей ставки корпоративного налога в государстве, где находится предприятие . Ниже приведен пример правила, которое может быть использовано для этой цели:

Когда предприятие одного Договаривающегося государства получает доход от другого Договаривающегося государства, а первое упомянутое государство рассматривает этот доход как прибыль, относящуюся к постоянному представительству , расположенному в третьей юрисдикции, льготы, предусмотренные настоящей Конвенцией, не применяются к такому доходу, если этот доход облагается совокупной эффективной ставкой налога в первом упомянутом государстве и юрисдикции, в которой расположено постоянное представительство, которая меньше наименьшей из [ставки, которая будет определена на двусторонней основе] или 60 процентов от общей ставки налога на прибыль и общая установленная законом ставка налога на прибыль компаний, действующая в первом упомянутом государстве. Если в соответствии с предыдущим предложением в выплатах по настоящей Конвенции отказано в отношении какого-либо вида дохода, получаемого резидентом Договаривающегося государства, компетентный орган другого Договаривающегося государства может, тем не менее, предоставить эти льготы в отношении этого вида дохода, если в ответ на запрос такого резидента, такой компетентный орган определяет, что предоставление таких льгот оправдано в свете причин, по которым такой резидент не выполнил требования настоящего пункта (таких как наличие убытков). Компетентный орган Договаривающейся стороны Государство, которому был направлен запрос в соответствии с предыдущим предложением, должно проконсультироваться с компетентным органом другого Договаривающегося государства, прежде чем удовлетворить или отклонить запрос.

Пункт 9

36. До обновления 2017 года Типовая конвенция Организации Объединенных Наций не содержала общего правила о борьбе со злоупотреблениями, но предусматривала факультативный текст для включения в комментарий к Статье 1 в пункте 36. В рамках обновления 2017 года Комитет постановил, что в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций следует включить общее правило о борьбе со злоупотреблениями в качестве пункта 9 Статьи 29. Таким образом, пункты 14-24 Комментария к Статье 1 имеют отношение в первую очередь к тем двусторонним налоговым соглашениям, которые не содержат общего правила о борьбе со злоупотреблениями, аналогичного этому пункту.

37. Пункт 9 Статьи соответствует общему правилу борьбы со злоупотреблениями [рекомендованному ОЭСР/G20 в Заключительном отчете о действии 6 (Предотвращение предоставления льгот по Договору в ненадлежащих обстоятельствах) и] добавленному в Типовую конвенцию ОЭСР в качестве пункта 9 Статьи 29. Таким образом, Комитет определил, что пункты 169-186 Комментария к пункту 9 Статьи 29 Типовой конвенции

ОЭСР также имеют отношение к целям пункта 9 настоящей Статьи. Эти пункты с соответствующими изменениями, отражающими включение общего правила о борьбе со злоупотреблениями в пункт 9 данной Статьи Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, воспроизводятся ниже.

169. Пункт 9 отражает руководящие указания, содержащиеся в пунктах [22-25] Комментария к Статье 1. Согласно этому руководству, преимущества налогового соглашения не должны быть доступны, если одной из основных целей определенных сделок или договоренностей является получение выгоды по налоговому соглашению, и получение этой выгоды в таких обстоятельствах противоречило бы объекту и назначению соответствующих положений налогового соглашения. Пункт 9 включает принципы, лежащие в основе этих пунктов, в саму Конвенцию, с тем чтобы позволить государствам рассматривать случаи ненадлежащего использования Конвенции, даже если их внутреннее законодательство не позволяет им делать это в соответствии с пунктом [22] Комментария к Статье 1; он также подтверждает применение этих принципов для государств, внутреннее законодательство которых уже позволяет им рассматривать подобные дела.

170. Положения пункта 9 приводят к отказу в предоставлении льготы в соответствии с налоговым соглашением, если одной из основных целей заключенного соглашения или сделки является получение выгоды в соответствии с конвенцией. Однако в этом случае последняя часть пункта предоставляет лицу, которому в противном случае было бы отказано в пособии, возможность доказать, что получение пособия в данных обстоятельствах соответствовало бы объекту и цели соответствующих положений настоящей Конвенции.

171. Пункт 9 дополняет и никоим образом не ограничивает сферу применения положений пунктов 1-7 (правило об ограничении льгот): пособие, в котором отказано в соответствии с этими пунктами, не является “пособием по Конвенции”, в котором также отказано в соответствии с пунктом 9. Более того, руководящие указания, содержащиеся в комментарии к пункту 9, не следует использовать для толкования пунктов 1-7 и наоборот.

172. И наоборот, тот факт, что лицо имеет право на получение льгот в соответствии с пунктами 1-7, не означает, что в этих льготах нельзя отказать в соответствии с пунктом 9. Пункты 1-7 представляют собой правила, которые в первую очередь касаются правовой природы, права собственности и общей деятельности резидентов Договаривающегося государства. Как показано в примере, приведенном в следующем абзаце, эти правила не подразумевают, что сделка или соглашение, заключенные таким резидентом, не могут представлять собой ненадлежащее использование положения договора.

173. Пункт 9 следует рассматривать в контексте пунктов 1-7 и остальной части Конвенции, включая ее преамбулу. Это особенно важно для определения объекта и

задачи соответствующих положений Конвенции. Предположим, например, что публичная компания, акции которой регулярно обращаются на признанной фондовой бирже в Договариваемом государстве, резидентом которого компания является, получает доход от другого Договариваемого государства. До тех пор, пока эта компания является "квалифицированным лицом", как определено в пункте 2, очевидно, что в преимуществах Конвенции не следует отказывать исключительно на основании структуры собственности этой компании, например, потому, что большинство акционеров этой компании не являются резидентами одного и того же государства. Цель подпункта 2 с) состоит в том, чтобы установить порог для получения договорных прав публичных компаний, акциями которых владеют резиденты разных государств. Однако тот факт, что такая компания является квалифицированным лицом, не означает, что в выплатах не может быть отказано в соответствии с пунктом 9 по причинам, не связанным с владением акциями этой компании. Предположим, например, что такая публичная компания является банком, который заключает соглашение о промежуточном финансировании, направленное на косвенное предоставление резиденту третьего государства преимущества более низкого налогообложения у источника в соответствии с налоговым соглашением. В этом случае для отказа в предоставлении такой льготы будет применяться пункт 9, поскольку подпункт 2 с), если его рассматривать в контексте остальной части Конвенции и, в частности, ее преамбулы, не может рассматриваться как имеющий общую для двух Договариваемых государств цель санкционирования сделок по заключению международных договоров публичными компаниями.

174. Положения пункта 9 устанавливают, что Договариваемое государство может отказать в предоставлении льгот по налоговому соглашению, если, рассмотрев все соответствующие факты и обстоятельства, разумно заключить, что одной из основных целей соглашения или сделки было получение выгоды по налоговому соглашению. Данное положение призвано обеспечить применение налоговых соглашений в соответствии с целью, ради которой они были заключены, т.е. предоставлять льготы в отношении добросовестного обмена товарами и услугами, а также движения капитала и лиц в отличие от соглашений, основной целью которых является обеспечение более благоприятного налогового режима.

175. Термин "выгода" включает все ограничения (например, снижение налогов, освобождение, отсрочка или возврат средств) в отношении налогообложения, налагаемого на государство происхождения в соответствии со Статьями 6-22 Конвенции, освобождение от двойного налогообложения, предусмотренное Статьей 23, и защиту, предоставляемую резидентам и гражданам Договариваемого государства. Государства в соответствии со Статьей 24 или любыми другими аналогичными ограничениями. Это включает, например, ограничения налоговых прав Договариваемого государства в отношении дивидендов, процентов или роялти,

возникающих в этом государстве и выплачиваемых резиденту другого государства (который является собственным владельцем) в соответствии со Статьями 10, 11, 12 или 12А]. Это также включает ограничения прав Договаривающегося государства на налогообложение прироста капитала, полученного в результате отчуждения движимого имущества, находящегося в этом государстве, резидентом другого государства в соответствии со Статьей 13. Если налоговое соглашение предусматривает другие ограничения (например, положение о льготном налогообложении), положения настоящей Статьи также применяются к этой льготе.

176. Фраза "которая прямо или косвенно привела к получению этой выгоды" является намеренно широкой и предназначена для включения ситуаций, когда лицо, заявляющее о применении льгот в соответствии с налоговым соглашением, может сделать это в отношении сделки, которая не является той, которая была совершена для одной из основных целей о получении этой выгоды по договору. Это показано на следующем примере:

ТСО, компания-резидент государства Т, приобрела все акции и долги SCO, компании-резидента государства S, которые ранее принадлежали материнской компании SCO. К ним относится кредит, предоставленный SCO под 4% годовых, подлежащий выплате по требованию. Государство Т не имеет налогового соглашения с государством S, и, следовательно, любые проценты, выплачиваемые от SCO в ТСО, облагаются налогом у источника по ставке 25% в соответствии с внутренним законодательством государства S. Однако, в соответствии с налоговым соглашением между государством R и государством S, не взимается налог у источника с процентов, выплачиваемых компанией-резидентом Договаривающегося государства и фактически принадлежащих компании-резиденту другого государства; кроме того, это соглашение не содержит положений, аналогичных пунктам 1-6. ТСО принимает решение о переводе займа в RCO, дочернюю компанию-резидента государства R, в обмен на три векселя, подлежащие оплате по требованию, проценты по которым составляют 3,9 процента.

В данном примере, в то время как RCO претендует на выгоду от договора между государством и государством S в отношении займа, который был заключен по уважительным коммерческим причинам, если факты по делу показывают, что одной из основных целей ТСО при передаче займа RCO было получение RCO выгоды от договора между государством и государством S, то будет применено положение об отказе в получении такой выгоды, поскольку эта выгода является косвенным результатом передачи займа.

177. Термины "соглашение или сделка" следует толковать широко и включать в себя любое соглашение, взаимопонимание, схему, сделку или серию сделок, независимо от того, имеют ли они юридическую силу или нет. В частности, они включают создание, переуступку, приобретение или передачу самого дохода или

имущества или прав, в отношении которых этот доход начисляется. Эти условия также охватывают договоренности, касающиеся учреждения, приобретения или содержания лица, получающего доход, включая квалификацию этого лица в качестве резидента одного из Договаривающихся государств, и включают шаги, которые лица могут предпринять самостоятельно для установления места жительства. Примером "договоренности" может служить принятие мер для обеспечения того, чтобы заседания совета директоров компании проводились в другой стране, с тем чтобы заявить, что компания сменила свое местопребывания. Одна транзакция может принести выгоду, или она может осуществляться в сочетании с более сложной серией транзакций, которые в совокупности приносят выгоду. В обоих случаях могут применяться положения пункта 9.

178. Чтобы определить, является ли получение выгод в соответствии с Конвенцией одной из основных целей любого лица, связанного с каким-либо соглашением или сделкой, или нет, важно провести объективный анализ целей и задач всех лиц, участвующих в осуществлении этого соглашения или сделки или являющихся их сторонами. Каковы цели соглашения или сделки - это фактический вопрос, на который можно ответить, только рассмотрев все обстоятельства, связанные с соглашением или событием, в каждом конкретном случае. Нет необходимости искать убедительные доказательства намерений лица, связанного с соглашением или сделкой, но после объективного анализа соответствующих фактов и обстоятельств должно быть разумно заключить, что одной из основных целей соглашения или сделки было получение выгод, предусмотренных налоговым соглашением. Однако не следует легкомысленно полагать, что получение выгоды в соответствии с налоговым соглашением было одной из основных целей соглашения или сделки, и простой анализ последствий соглашения обычно не позволяет сделать вывод о его целях. Однако в тех случаях, когда соглашение может быть разумно объяснено только выгодой, вытекающей из международного договора, можно сделать вывод, что одной из основных целей этого соглашения было получение выгоды.

179. Лицо не может избежать применения этого пункта, просто утверждая, что соглашение или сделка не были заключены или подстроены с целью получения выгод, предусмотренных Конвенцией. Доказательства должны быть взвешены, чтобы определить, разумно ли делать вывод о том, что соглашение или транзакция были заключены с такой целью. Определение требует разумности, предполагая, что необходимо объективно учитывать возможность различных интерпретаций событий.

180. Ссылка на "одну из основных целей" в пункте 9 означает, что получение выгоды в соответствии с налоговым соглашением не обязательно должно быть единственной или доминирующей целью конкретного соглашения или сделки. Достаточно, чтобы по крайней мере одной из основных целей было получение выгоды. Например, лицо может продать недвижимость по различным причинам, но если до

продажи это лицо становится резидентом одного из Договаривающихся государств и одной из основных целей этого является получение выгоды в соответствии с налоговым соглашением, пункт 9 может применяться, несмотря на тот факт, что могут возникнуть другие основные цели смены места жительства, такие как содействие продаже имущества или реинвестирование доходов от отчуждения.

181. Цель не будет являться основной, если с учетом всех соответствующих фактов и обстоятельств разумно заключить, что получение выгоды не являлось основным соображением и не оправдывало бы заключение какого-либо соглашения или сделки, которые сами по себе или вместе с другими сделками привели к получению выгоды. В частности, если соглашение неразрывно связано с основной коммерческой деятельностью и его форма не определялась соображениями получения выгоды, маловероятно, что его основной целью будет считаться получение этой выгоды. Однако в тех случаях, когда соглашение заключается с целью получения аналогичных льгот по ряду международных договоров, не следует полагать, что получение льгот по другим международным договорам не позволит рассматривать получение одной льготы по одному международному договору в качестве основной цели этого соглашения. Предположим, например, что налогоплательщик-резидент государства А заключает соглашение о посредничестве с финансовым учреждением-резидентом государства В для того, чтобы это финансовое учреждение инвестирует, в конечном счете, в интересах этого налогоплательщика в облигации, выпущенные в большом количестве государства, с которыми государство В, но не государство А, имеет налоговые соглашения. Если факты и обстоятельства свидетельствуют о том, что соглашение было заключено с основной целью получения льгот по этим налоговым соглашениям, не следует считать, что получение льгот по какому-либо конкретному соглашению не было одной из основных целей этого соглашения. Аналогичным образом, цели, связанные с расторжением внутреннего законодательства, не следует использовать для утверждения о том, что получение выгоды по договору является лишь вспомогательным элементом таких целей.

182. Следующие примеры иллюстрируют применение этого пункта (примеры, включенные в пункт 186 ниже, также следует учитывать при определении того, будет ли и когда этот пункт применяться в случае расположения трубопроводов) [...]:

- Пример А: Компания ТСО, резидент государства Т, владеет акциями компании SCO, котирующимися на фондовой бирже государства С. Государство Т не имеет налогового соглашения с государством S, и поэтому любые дивиденды, выплачиваемые компанией SCO компании ТСО, облагаются налогом у источника на дивиденды в размере 25 процентов в соответствии с внутренним законодательством государства S. Однако в соответствии с налоговым соглашением между государством Р и государством S налог у источника на дивиденды, выплачиваемые компанией-резидентом одного из договаривающихся государств, собственным

владельцем которой является компания-резидент другого государства, не удерживается . TCO заключает соглашение с RCO, независимым финансовым учреждением, являющимся резидентом государства R, в соответствии с которым TCO уступает RCO право на выплату дивидендов, которые были объявлены, но еще не были выплачены SCO.

В данном примере, в отсутствие других фактов и обстоятельств, свидетельствующих об обратном, было бы разумно заключить, что одной из основных целей соглашения, в соответствии с которым TCO уступил право на выплату дивидендов RCO, было получение RCO освобождения от налогообложения дивидендов у источника, предусмотренного налоговой конвенцией между государствами R и S, и предоставление льгот по этому освобождению в рамках данной договоренности противоречило бы цели и задачам налоговой конвенции.

- Пример В: SCO, компания-резидент государства S, является дочерней компанией TCO, компании-резидента государства T. Государство T не имеет налогового соглашения с государством S, и поэтому любые дивиденды, выплачиваемые SCO в пользу TCO, облагаются налогом у источника на дивиденды в размере 25 процентов в соответствии с внутренним законодательством государства S. Однако в соответствии с налоговым соглашением между государством R и государством S применяемая ставка налога у источника на дивиденды, выплачиваемые компанией государства S резиденту государства R, составляет 5 процентов. Поэтому TCO заключает соглашение с RCO, финансовым учреждением, являющимся резидентом государства R и квалифицированным лицом согласно подпункту 3 а) настоящей Статьи, в соответствии с которым RCO приобретает право узурфрукта на вновь выпущенные не голосующие привилегированные акции SCO сроком на три года. TCO является единственным владельцем этих акций. Право узурфрукта дает RCO право на получение дивидендов, причитающихся по этим привилегированным акциям. Сумма, уплаченная RCO за приобретение узурфрукта, соответствует текущей стоимости дивидендов, которые будут выплачены по привилегированным акциям в течение трех лет (пересчитанной по ставке , по которой TCO могла бы взять кредит у RCO).

В данном примере, в отсутствие других фактов и обстоятельств, свидетельствующих об обратном, было бы разумно заключить, что одной из основных целей соглашения, в рамках которого RCO приобрела право пользования привилегированными акциями, выпущенными SCO, было получение выгоды от 5-процентного ограничения, применимого к налогообложению дивидендов у источника, предусмотренного налоговой конвенцией между государством R и государством S, и предоставление выгоды от этого ограничения в рамках данного соглашения о покупке противоречило бы объекту и цели налоговой конвенции.

- Пример С: Компания RCO, резидент государства R, занимается производством электронных устройств, и ее бизнес быстро расширяется. В настоящее время компания

рассматривает возможность создания производственного предприятия в развивающейся стране, чтобы получить выгоду от более низких производственных затрат. После предварительного анализа были определены возможные места расположения в трех разных странах. Все три страны имеют схожую экономическую и политическую среду. После рассмотрения того факта, что государство S - единственная из этих стран, с которой государство R имеет налоговое соглашение, принимается решение о строительстве завода в этом государстве.

В данном примере, хотя решение об инвестировании в государство S было принято с учетом льгот, предоставляемых налоговым соглашением между государством R и государством S, очевидно, что основные цели инвестирования и строительства завода связаны с расширением бизнеса RCO и более низкими производственными затратами в этой стране. В данном примере нельзя обоснованно считать, что одной из основных целей строительства завода является получение льгот по договору. Кроме того, учитывая, что общей целью налоговых конвенций является поощрение трансграничных инвестиций, получение льгот по конвенции между государством R и государством S в отношении инвестиций в завод, построенный в государстве S, соответствует объекту и цели положений этой конвенции.

- Пример D: RCO, компания коллективных инвестиций, являющаяся резидентом государства R, управляет диверсифицированным портфелем инвестиций на международном финансовом рынке. В настоящее время 15 процентов портфеля RCO составляют акции компаний-резидентов государства S, по которым компания получает ежегодные дивиденды. В соответствии с налоговой конвенцией между государством R и государством S, ставка налога у источника на дивиденды снижена с 30 до 10 процентов. При принятии инвестиционных решений RCO учитывает наличие налоговых льгот, предоставляемых в рамках обширной сети налоговых конвенций государства R. Большинство инвесторов RCO являются резидентами государства R, однако ряд инвесторов ("меньшинство инвесторов") являются резидентами государств, с которыми государство S не имеет налоговых конвенций. Решения инвесторов инвестировать в RCO не обусловлены какими-либо конкретными инвестициями RCO, а инвестиционная стратегия RCO не зависит от налоговой позиции ее инвесторов. RCO ежегодно распределяет почти весь свой доход среди инвесторов и платит налоги в государстве R с дохода, не распределенного в течение года. Принимая решение об инвестировании в акции компаний-резидентов государства S, RCO учитывала наличие льгот в соответствии с налоговой конвенцией между государством R и государством S в отношении дивидендов, однако одного этого было бы недостаточно для применения пункта 9. Смысл налоговых соглашений заключается в предоставлении льгот для поощрения трансграничных инвестиций, поэтому для определения того, применяется или нет пункт 9 к инвестициям, необходимо рассмотреть контекст, в котором были осуществлены инвестиции. В данном примере, если только инвестиции RCO не

являются частью договоренности или не связаны с другой сделкой, совершенной с основной целью получения выгоды от Конвенции, было бы неразумно отказывать RCO в выгоде от налогового соглашения между государством R и государством S.

- Пример E: RCO является компанией-резидентом государства R и в течение последних 5 лет владеет 24 процентами акций компании SCO, являющейся резидентом государства S. После вступления в силу налогового соглашения между государствами R и S (Статья 10 которого идентична Статье 10 настоящей Конвенции) RCO принимает решение увеличить до 25 процентов свою долю в акциях SCO. Факты и обстоятельства показывают, что решение о приобретении этих дополнительных акций было принято в первую очередь для того, чтобы получить выгоду от более низкой ставки налога, предусмотренной Статьей 10(2)а) договора.

В этом случае, одной из основных целей сделки, посредством которой приобретаются дополнительные акции, очевидно, является получение льготы по Статье 10(2)а) и пункт 9 не будет применяться, поскольку можно установить, что предоставление такой льготы в данных обстоятельствах будет соответствовать объекту и цели Статьи 10(2)а). В этом подпункте используется произвольный порог в 25 процентов для целей определения того, какие акционеры имеют право на льготу в виде пониженной ставки налога на дивиденды, и с этим подходом согласуется предоставление льгот по данному подпункту налогоплательщику, который действительно увеличивает свое участие в компании, чтобы удовлетворить это требование.

- Пример F: TCO - публично торгуемая компания, резидент государства T. Бизнес TCO в области информационных технологий, созданный в государстве T, значительно вырос за последние несколько лет в результате агрессивной политики слияний и поглощений, проводимой руководством TCO. RCO, компания-резидент государства R (государства, заключившего множество налоговых соглашений, предусматривающих отсутствие или низкое налогообложение дивидендов и роялти у источника), является семейной холдинговой компанией группы, которая также активно работает в секторе информационных технологий. Почти все акции RCO принадлежат резидентам государства R, которые являются родственниками предпринимателя, запустившего и развившего бизнес группы RCO. Основными активами RCO являются акции дочерних компаний, расположенных в соседних странах, включая SCO, компанию-резидента государства S, а также патенты, разработанные в государстве R и лицензированные этим дочерним компаниям.

Компания TCO, давно заинтересованная в приобретении бизнеса группы RCO и ее патентного портфеля, сделала предложение о покупке всех акций RCO. В данном примере, в отсутствие других фактов и обстоятельств, свидетельствующих об обратном, было бы разумно сделать вывод, что основные цели приобретения RCO связаны с расширением бизнеса группы TCO и не включают получение выгоды по договору между

государствами R и S. Тот факт, что RCO действует в основном как холдинговая компания, не меняет этого результата. Вполне возможно, что после приобретения акций RCO руководство TCO рассмотрит преимущества налогового соглашения, заключенного между государствами R и S, и решит оставить в RCO акции SCO и патенты, лицензированные SCO. Однако это не будет являться целью, связанной с соответствующей сделкой, которой является приобретение акций RCO.

— Пример G: TCO, компания-резидент государства T, является публично торгуемой компанией-резидентом государства T. Она прямо или косвенно владеет рядом дочерних компаний в разных странах. Большинство из этих компаний осуществляют коммерческую деятельность группы TCO на местных рынках. В одном регионе TCO владеет акциями пяти таких компаний, каждая из которых расположена в разных соседних государствах. TCO рассматривает возможность создания региональной компании с целью предоставления этим компаниям групповых услуг, включая управленческие услуги, такие как бухгалтерский учет, юридические консультации и кадровые ресурсы; финансовые и казначейские услуги, такие как управление валютными рисками и организация операций хеджирования, а также некоторые другие услуги, не связанные с финансированием. После рассмотрения возможных вариантов размещения TCO принимает решение о создании региональной компании RCO в государстве R. Это решение в основном обусловлено наличием квалифицированной рабочей силы, надежной правовой системы, благоприятной деловой среды, политической стабильности, членством в региональной группе, развитой банковской отраслью и всеобъемлющей сетью соглашений об избежании двойного налогообложения в государстве R, включая налоговые соглашения с пятью государствами, в которых TCO владеет дочерними компаниями.

В этом примере простой анализ последствий соглашений для будущих платежей дочерних компаний региональной компании не позволил бы сделать вывод о целях создания RCO со стороны генерального директора. Предполагая, что внутригрупповые услуги, предоставляемые RCO, включая принятие решений, необходимых для ведения бизнеса, представляют собой реальный бизнес, посредством которого RCO выполняет основные экономические функции, используя реальные активы и принимая на себя реальные риски, и что бизнес осуществляется RCO через ее собственный персонал, расположенный в Состоянии R, было бы неразумно отрицать преимущества договоров, заключенных между государством R и пятью государствами, в которых действуют дочерние компании, за исключением случаев, когда другие факты указывают на то, что RCO была учреждена для других целей налогообложения, или если RCO не заключает конкретные сделки, к которым в противном случае применялся бы пункт 9 (см. также пример F в пункте [15] ниже в отношении процентов и другого вознаграждения, которое RCO может получить в результате своей деятельности по финансированию группы).

- Пример Н: ТСО - компания-резидент государства Т, акции которой котируются на фондовой бирже государства Т. Она является материнской компанией многонационального предприятия, осуществляющего различные виды деятельности по всему миру (оптовая и розничная торговля, производство, инвестиции, финансы и т. д.). Транспортные проблемы, разница во времени, ограниченное количество персонала, свободно владеющего иностранными языками, и зарубежное местонахождение деловых партнеров затрудняют для ТСО управление зарубежной деятельностью из государства Т. Поэтому ТСО создает RCO, дочернюю компанию-резидента государства Р (страны с развитыми международными торговыми и финансовыми рынками, а также большим количеством высококвалифицированных кадров), в качестве базы для развития своей зарубежной деятельности. RCO осуществляет различные виды предпринимательской деятельности, такие как оптовая и розничная торговля, производство, финансирование, а также внутренние и международные инвестиции. RCO обладает кадровыми и финансовыми ресурсами (в различных областях, таких как право, финансы, бухгалтерский учет, налогообложение, управление рисками, аудит и внутренний контроль), необходимыми для осуществления этой деятельности. Очевидно, что деятельность RCO представляет собой активное ведение бизнеса в государстве R. В рамках своей деятельности RCO также занимается развитием новых производственных мощностей в государстве S. С этой целью она вносит акционерный капитал и предоставляет займы SCO, дочерней компании-резиденту государства S, которую RCO создала для владения этими объектами. RCO будет получать дивиденды и проценты от SCO.

В данном примере RCO была создана по соображениям деловой

На основании этих фактов и в отсутствие других фактов, которые указывали бы на то, что одной из основных целей создания RCO или финансирования SCO было получение выгод от договора между государствами R и S, пункт 9 не будет применяться к этим сделкам.

- Пример I: RCO, компания-резидент государства R, является одной из нескольких организаций коллективного управления, которые выдают лицензии от имени соседних правообладателей и обладателей авторских прав на публичное исполнение музыки или на ее трансляцию по радио, телевидению или в Интернете. SCO, компания-резидент государства S, осуществляет аналогичную деятельность в государстве S. Исполнители и обладатели авторских прав из разных стран назначают RCO или SCO своим агентом для выдачи лицензий и получения роялти в отношении авторских и смежных прав, которыми они обладают; RCO и SCO распределяют между каждым правообладателем сумму роялти, которую они получают от имени этого правообладателя, за вычетом комиссии (в большинстве случаев сумма, распределяемая между каждым правообладателем, относительно невелика). RCO заключила соглашение с SCO, по которому SCO выдает лицензии пользователям в государстве S и распределяет роялти

в пользу RCO в отношении прав, которыми управляет RCO; RCO делает то же самое в государстве R в отношении прав, которыми управляет SCO. SCO договорилась с налоговой службой государства S о том, что она будет удерживать налог на роялти с выплат, которые она производит в пользу RCO, на основании применимых договоров между государством S и государством резидентства каждого правообладателя, представленного RCO, на основании информации, предоставленной RCO, поскольку эти правообладатели являются собственными владельцами роялти, выплачиваемых SCO в пользу RCO.

В данном примере очевидно, что договоренности между правообладателями и компаниями RCO и SCO, а также между SCO и RCO были заключены для эффективного управления выдачей лицензий и сбором роялти в отношении большого количества мелких сделок. Хотя одной из целей заключения таких соглашений вполне может быть обеспечение взимания налога у источника по правильной договорной ставке без необходимости для каждого отдельного правообладателя обращаться за возвратом небольших платежей, что было бы обременительно и дорого, очевидно, что такая цель, которая служит для содействия правильному и эффективному применению налоговых соглашений, будет соответствовать объекту и цели соответствующих положений применимых договоров.

- Пример J: RCO - компания-резидент государства R. Она успешно подала заявку на строительство электростанции для SCO, независимой компании-резидента государства S. Предполагается, что этот строительный проект продлится 22 месяца. В ходе переговоров о заключении контракта проект разделяется на два разных контракта, каждый из которых рассчитан на 11 месяцев. Первый контракт заключается с RCO, а второй - с SUBCO, недавно зарегистрированной стопроцентной дочерней компанией RCO, проживающей в государстве R. По просьбе SCO, которая хотела обеспечить, чтобы RCO несла договорную ответственность за выполнение двух контрактов, договорные отношения заключаются таким образом, что RCO несет солидарную ответственность с SUBCO за выполнение договорных обязательств SUBCO по контракту SUBCO-SCO.

В данном примере, при отсутствии других фактов и обстоятельств, свидетельствующих об обратном, было бы разумно заключить, что одной из основных целей заключения отдельного договора, по которому SUBCO согласилась выполнить часть строительного проекта, было получение RCO и SUBCO выгоды от применения правила, предусмотренного пунктом 3 Статьи 5 налоговой конвенции между государством R и государством S. Предоставление льготы по этому правилу в данных обстоятельствах противоречило бы объекту и цели этого пункта, поскольку ограничение по времени, предусмотренное этим пунктом, в противном случае было бы бессмысленным.

- Пример К: RCO, компания-резидент государства R, является стопроцентной дочерней компанией Фонда, институционального инвестора-резидента государства T, который был создан и подлежит регулированию в государстве T. RCO осуществляет свою деятельность исключительно для получения инвестиционного дохода в качестве региональной инвестиционной платформы для Фонда путем приобретения и управления диверсифицированным портфелем частных рыночных инвестиций, расположенных в странах, входящих в региональную группу, включающую государство R. Решение о создании региональной инвестиционной платформы в государстве R было обусловлено главным образом наличием директоров, знакомых с региональной деловой практикой и правилами, наличием квалифицированной многоязычной рабочей силы, членством государства R в региональной группе и использованием общей валюты этой группы, а также обширной сетью налоговых соглашений государства R, включая налоговое соглашение с государством S, которое обеспечивает низкие ставки налога у источника. В RCO работает опытная команда местных менеджеров, которые рассматривают инвестиционные рекомендации Фонда, утверждают и контролируют инвестиции, выполняют казначейские функции, ведут бухгалтерскую отчетность RCO и обеспечивают соблюдение нормативных требований в государствах, где осуществляются инвестиции. Совет директоров RCO назначается Фондом и состоит в большинстве своем из директоров-резидентов государства R, обладающих опытом управления инвестициями, а также из членов глобальной управленческой команды Фонда. RCO платит налоги и подает налоговые декларации в государстве R. В настоящее время RCO рассматривает возможность инвестиций в SCO, компанию-резидента государства S. Инвестиции в SCO составят лишь часть общего инвестиционного портфеля RCO, который включает инвестиции в ряде стран, помимо государства S, которые также являются членами одной региональной группы. Согласно налоговой конвенции между государством R и государством S, ставка налога у источника на дивиденды снижена с 30 до 5 процентов. Согласно налоговой конвенции между государством S и государством T, ставка налога у источника на дивиденды составляет 10 процентов.

Принимая решение о том, инвестировать или не инвестировать в SCO, RCO учитывает наличие льгот по налоговому соглашению между государством R и государством S в отношении дивидендов, однако одного этого недостаточно для применения пункта 9. Смысл налоговых соглашений заключается в предоставлении льгот для поощрения трансграничных инвестиций, поэтому для определения того, применяется ли пункт 9 к инвестициям, необходимо рассмотреть контекст, в котором были сделаны инвестиции, включая причины создания RCO в государстве R, а также инвестиционные функции и другие виды деятельности, осуществляемые в государстве R. В данном примере, в отсутствие других фактов или обстоятельств, свидетельствующих о том, что инвестиции RCO являются частью договоренности или

связаны с другой сделкой, предпринятой с основной целью получения выгод от Конвенции, было бы неразумно отказывать RCO в применении налоговой конвенции между государством R и государством S.

— Пример L: RCO, компания по привлечению финансирования путем выпуска ценных бумаг, являющаяся резидентом государства R, была учреждена банком, который продал RCO портфель займов и другой дебиторской задолженности, причитающейся от заемщиков, расположенных в ряде юрисдикций. RCO полностью финансируется за счет заемных средств. RCO выпустила единственную акцию, которая находится в доверительном управлении и не имеет экономической ценности. Долговое финансирование RCO было привлечено за счет выпуска облигаций, которые широко используются сторонними инвесторами. Облигации котируются на признанной фондовой бирже, что позволяет торговать ими на вторичном рынке, и хранятся через клиринговую систему. В соответствии с требованиями нормативных актов банк также сохранил за собой небольшой процент долговых ценных бумаг, которые широко котируются на бирже и выпущены RCO. В настоящее время 60% портфеля RCO приходится на дебиторскую задолженность малых и средних предприятий-резидентов государств, по которой RCO регулярно выплачивает проценты. Банк является резидентом государства T, у которого есть налоговое соглашение с государством S, предоставляющее льготы, эквивалентные тем, которые предоставляются в соответствии с международным налоговым соглашением. В соответствии с налоговым соглашением между государствами R и S, ставка удерживаемого налога на проценты снижена с 30% до 10%.

При создании RCO банк принял во внимание большое количество вопросов, включая надежную систему привлечения финансирования путем выпуска ценных бумаг в государстве R, и другое соответствующее законодательство, наличие квалифицированного персонала и вспомогательных служб в государстве R, а также наличие налоговых льгот, предоставляемых в рамках обширной сети налоговых соглашений государства R. Решения инвесторов инвестировать в RCO не зависят от каких-либо конкретных инвестиций, осуществленных RCO, и инвестиционная стратегия RCO не зависит от налоговой позиции инвесторов. RCO облагается налогом в государстве R на полученный доход и имеет право на полный вычет процентных выплат инвесторам.

Принимая решение о продаже дебиторской задолженности предприятий-резидентов государства S, банк и RCO рассмотрели вопрос о наличии льготы в соответствии с налоговым соглашением между государством R и государством S в отношении процентов, но одного этого было бы недостаточно для применения пункта 9. Целью налоговых соглашений является предоставление льгот для поощрения трансграничных инвестиций, и, следовательно, для определения того, применим ли пункт 9 к инвестициям, необходимо учитывать контекст, в котором были осуществлены

инвестиции. В этом примере, при отсутствии других фактов или обстоятельств, свидетельствующих о том, что инвестиции RCO являются частью соглашения или связаны с другой сделкой, осуществляемой с основной целью получения выгоды от Конвенции, было бы неразумно отказывать RCO в получении выгоды от налоговой конвенции государства.

— Пример М: Фонд недвижимости, партнерство государства С, которое считается финансово прозрачным в соответствии с внутренним налоговым законодательством государства С, создано для инвестирования в портфель инвестиций в недвижимость в определенном географическом районе. Фонд недвижимости управляется регулируемым управляющим фондом и предлагается институциональным инвесторам, таким как пенсионные системы и суверенные фонды благосостояния, на основании инвестиционного мандата фонда. Ряд инвесторов, проживающих в разных юрисдикциях, размещают средства в Фонде недвижимости. Инвестиционная стратегия Фонда недвижимости, изложенная в маркетинговых материалах фонда, не определяется налоговыми позициями инвесторов, а основана на инвестировании в определенные активы недвижимости, максимизации их стоимости и получении прибыли за счет реализации инвестиций. Инвестиции Фонда недвижимости осуществляются через холдинговую компанию RCO, учрежденную в государстве R. RCO владеет и управляет всеми недвижимыми активами Фонда недвижимости и обеспечивает долговое и/или доленое финансирование основных инвестиций. RCO создана по ряду коммерческих и юридических причин, таких как защита Фонда недвижимости от обязательств и потенциальных претензий в отношении недвижимых активов фонда, а также для облегчения долгового финансирования (в том числе от сторонних кредиторов) и создания, управления и распоряжения инвестициями. Он также устанавливается для целей рассмотрения требований об освобождении от уплаты удерживаемого налога в соответствии с любым применимым налоговым соглашением. Это важная функция RCO, поскольку с административной точки зрения одной компании проще получить льготы по договору, чем заставлять каждого институционального инвестора оформлять свои собственные требования о предоставлении льгот, особенно если льготы по договору, на которые каждый инвестор имеет право в отношении конкретной статьи дохода, невелики. После рассмотрения возможных вариантов размещения Фонд недвижимости принял решение о создании RCO в государстве R. Это решение было в основном продиктовано политической стабильностью государства R, его нормативно-правовой системой, знакомством с кредиторами и инвесторами, доступом к квалифицированному персоналу и обширной сетью налоговых соглашений государства R, включая его соглашения с другими государствами в пределах конкретной географической зоны, предназначенной для инвестиций. Однако RCO не получает договорных льгот, которые были бы лучше тех, на которые имели бы право ее инвесторы, если бы они осуществили те же инвестиции

непосредственно в этих государствах и получили бы договорные льготы в соответствии с договорами, заключенными государствами их резидентства.

В этом примере, хотя решение о размещении RCO в государстве R принимается в свете наличия льгот в соответствии с налоговыми соглашениями между государством R и государствами в пределах конкретной географической зоны, предназначенной для инвестиций, очевидно, что инвестиции RCO в недвижимость осуществляются в коммерческих целях в соответствии с инвестиционным мандатом из фонда. Кроме того, RCO не получает никаких договорных льгот, которые были бы лучше тех, на которые имели бы право ее инвесторы, и каждому государству, в котором осуществляются инвестиции RCO в недвижимость, разрешается облагать налогом доход, полученный непосредственно от таких инвестиций. В отсутствие других фактов или обстоятельств, свидетельствующих о том, что инвестиции RCO являются частью соглашения или относятся к другой сделке, осуществляемой с основной целью получения выгоды от Конвенции, было бы неразумно отрицать преимущества налоговых соглашений между RCO и государствами, в которых RCO осуществляет свою деятельность. расположены инвестиции в недвижимое имущество.

38. Следующие примеры также иллюстрируют применение пункта 9:

Пример N: TCO, резидент государства T, является членом многонациональной группы компаний, которая предоставляет различные услуги по уборке и обращению с отходами предприятиям в государстве T, а также в других государствах. TCO заключает контракт с SCO, компанией-резидентом государства S, на предоставление своих услуг в трех бизнес-центрах SCO в государстве S сроком на 180 рабочих дней. Впоследствии, когда TCO проведет в государстве S 150 рабочих дней, TCO и SCO начнут переговоры о продлении контракта еще на 90 дней. В соответствии с измененным контрактом, TCO передает свои права и обязанности по контракту компании SUBCO, дочерней компании, находящейся в полной собственности TCO, а также резиденту государства T. SUBCO оказывает необходимые услуги SCO в течение 90 дней в соответствии с измененным контрактом при содействии персонала, предоставляемого TCO. Налоговая конвенция между государствами T и S содержит положение, идентичное подпункту (3)(b) Статьи 5. Как TCO, так и SUBCO претендуют на выгоду, предусмотренную подпунктом (3)(b) Статьи 5, на том основании, что ни один из них не предоставляет услуги в государстве S более 183 дней в течение любого 12-месячного периода.

В этом примере факты и обстоятельства могут свидетельствовать о том, что основной целью ограничения срока действия услуг, предоставляемых TCO в государстве S, до 180 дней было избежать создания постоянного представительства в государстве S и воспользоваться временным порогом, указанным в подпункте (3)(b) Статьи 5. Однако общее правило о борьбе со злоупотреблениями, изложенное в пункте 9 Статьи, не применялось бы в данном примере, если бы услуги TCO в государстве S

были ограничены 180 днями, поскольку предоставление льгот, предусмотренных в подпункте (3)(b) Статьи 5, в этой ситуации соответствует ее объекту и цели. Подпункт (3)(b) Статьи 5 устанавливает предельный срок существования постоянного представительства, составляющий более 183 рабочих дней в течение любого 12-месячного периода, и предоставление льготы, предусмотренной подпунктом, налогоплательщику, который ограничивает свою деятельность в размере предоставления услуг в стране в объеме, меньшем порогового значения. Этот результат согласуется с результатом в примере E, приведенном выше.

Однако, исходя из передачи прав и обязанностей ТСО в рамках продления контракта SUBCO и в отсутствие каких-либо других соответствующих фактов и обстоятельств, было бы разумно заключить, что одной из основных целей передачи SUBCO является получение преимущества от временного порога как для общей, так и для вспомогательной компании. Если бы ТСО продолжила предоставлять услуги в государстве S в рамках продления контракта, то ТСО превысила бы установленный в подпункте (3)(b) Статьи 5 временной порог и было бы признано, что в государстве S произошло ЧП. Предоставление ТСО и SUBCO преимущества, предусмотренного подпунктом (3)(b) Статьи 5, в соответствии с таким искусственным соглашением о разделе контрактов противоречило бы объекту и цели конвенции.

39. Комментарий ОЭСР продолжается следующим образом:

183. В ряде государств применение общей нормы против злоупотреблений, содержащейся во внутреннем законодательстве, в той или иной форме подлежит утверждению. В некоторых случаях этот процесс предусматривает внутреннее ускорение рассмотрения споров по таким положениям старшими должностными лицами администрации. В других случаях этот процесс позволяет консультативным группам представлять администрации свои мнения по поводу применения нормы. Подобные процессы утверждения отражают серьезный характер споров в этой области и способствуют общей последовательности в применении правила. Государства, возможно, пожелают установить аналогичную форму административного процесса, который обеспечит применение пункта 9 только после утверждения на высоком административном уровне.

184. Кроме того, некоторые государства считают, что в случае отказа лицу в льготе по договору в соответствии с пунктом 9 компетентный орган Договаривающегося государства, который в противном случае предоставил бы эту льготу, должен иметь возможность рассматривать это лицо как имеющее право на эту льготу или на другие льготы в отношении соответствующей статьи дохода или капитала, если такие льготы были бы предоставлены этому лицу в отсутствие сделки или договоренности, которые вызвали применение пункта 9. Чтобы обеспечить такую возможность, такие государства могут включить в свои двусторонние договоры следующий дополнительный пункт:

10. Если лицу отказано в льготе, предусмотренной настоящей Конвенцией, в соответствии с пунктом 9, компетентный орган Договаривающегося государства, который в противном случае предоставил бы эту льготу, тем не менее рассматривает это лицо как имеющее право на эту льготу или на другие льготы в отношении конкретной статьи дохода или капитала, если такой компетентный орган по просьбе этого лица и после рассмотрения соответствующих фактов и обстоятельств установит, что такие льготы были бы предоставлены этому лицу в отсутствие сделки или договоренности, упомянутой в пункте 9. Компетентный орган Договаривающегося государства, в которое подана просьба, будет консультироваться с компетентным органом другого государства, прежде чем отклонить просьбу, поданную в соответствии с настоящим пунктом лицом с постоянным резидентством в этом другом государстве.

185. Для целей данного альтернативного положения определение того, что льготы были бы предоставлены в отсутствие сделки или договоренности, упомянутой в пункте 9, и определение льгот, которые должны быть предоставлены, оставлено на усмотрение компетентного органа, в который подается запрос. Альтернативное положение предоставляет компетентному органу широкие дискреционные полномочия для целей принятия таких решений. Тем не менее, положение требует, чтобы компетентный орган рассматривал соответствующие факты и обстоятельства до принятия решения и консультировался с компетентным органом другого Договаривающегося государства, прежде чем отклонить просьбу о предоставлении льгот, если эта просьба была подана резидентом этого другого государства. Первое требование направлено на то, чтобы компетентный орган рассматривал каждый запрос по существу, в то время как требование о проведении консультаций с компетентным органом другого Договаривающегося государства, если запрос подан резидентом этого другого государства, должно обеспечить последовательное рассмотрение Договаривающимися государствами аналогичных случаев и возможность обосновать свое решение, исходя из фактов и обстоятельств конкретного дела. Однако этот процесс консультаций не требует, чтобы компетентный орган, которому была представлена просьба, получил согласие компетентного органа, с которым проводятся консультации.

186. Следующий пример иллюстрирует применение этого альтернативного положения. Предположим, что физическое лицо, являющееся резидентом государства R и владеющее акциями компании-резидента государства S, уступает право на получение дивидендов, объявленных этой компанией, другой компании-резиденту государства R, владеющей более чем 25 процентами капитала выплачивающей компании, с основной целью получения пониженной ставки налогообложения у источника, предусмотренной в подпункте а) пункта 2 Статьи 10. В таком случае, если будет установлено, что в льготе, предусмотренной этим подпунктом, должно быть отказано в соответствии с пунктом 9, альтернативное положение позволит компетентному органу государства S предоставить льготу по пониженной ставке,

предусмотренной подпунктом b) пункта 2 Статьи 10, если этот компетентный орган установит, что такая льгота была бы предоставлена в отсутствие уступки другой компании права на получение дивидендов.

187. По различным причинам некоторые государства, возможно, не смогут принять правило, включенное в пункт 9. Однако для эффективного решения проблемы всех форм покупки договоров этим государствам необходимо будет дополнить правило об ограничении выгод, содержащееся в пунктах 1-7, правилами, которые будут касаться стратегий покупки договоров, обычно называемых "кондуитными соглашениями", которые не подпадают под действие этих пунктов. Эти правила будут касаться таких кондуитных схем путем отказа от преимуществ положений Конвенции или некоторых из них (например, положений статей 7, 10, 11, 12 и 21) в отношении любого дохода, полученного в рамках или как часть кондуитной схемы. Они также могут принимать форму внутренних правил по борьбе со злоупотреблениями или судебных доктрин, которые позволят достичь аналогичного результата. Ниже приведены примеры кондуитных соглашений, которые должны быть охвачены такими правилами, а также примеры сделок, которые не должны рассматриваться в качестве кондуитных соглашений для этой цели:

— Пример А: RCO, публично торгуемая компания-резидент государства R, владеет всеми акциями SCO, компании-резидента государства S. TCO, компания-резидент государства T, не имеющая налогового соглашения с государством S, хотела бы приобрести миноритарную долю в SCO, но считает, что внутренний налог у источника на дивиденды, взимаемый государством S, сделает инвестиции нерентабельными. RCO предлагает, чтобы SCO вместо этого выпустила привилегированные акции с фиксированным доходом в размере 4 процентов плюс условный доход в размере 20 процентов от чистой прибыли SCO. Срок погашения привилегированных акций наступает через 20 лет. TCO заключит отдельный договор с RCO, в соответствии с которым она выплатит RCO сумму, равную цене выпуска привилегированных акций, и получит от RCO через 20 лет цену выкупа акций. В течение 20 лет RCO будет выплачивать TCO сумму, равную 3,75 процента от цены выпуска плюс 20 процентов от чистой прибыли SCO.

Данная сделка представляет собой кондуитную сделку, на которую должны распространяться вышеуказанные правила, поскольку одной из основных целей участия RCO в сделке было достижение снижения налога у источника выплаты для TCO.

— Пример В: SCO, компания-резидент государства S, выпустила только один класс акций, который на 100 процентов принадлежит RCO, компании-резиденту государства R. RCO также имеет только один класс акций в обращении, все из которых принадлежат TCO, компании-резиденту государства T, которая не имеет налогового соглашения с государством S. RCO занимается производством электроники, а SCO

является эксклюзивным дистрибьютором RCO в государстве S. RCO занимается производством электроники, а SCO является эксклюзивным дистрибьютором RCO в государстве С. Согласно пункту 3 правила об ограничении льгот, RCO будет иметь право на льготы в отношении дивидендов, полученных от SCO, даже если акции RCO принадлежат резиденту третьей страны.

Данный пример относится к обычной коммерческой структуре, в которой RCO и SCO осуществляют реальную экономическую деятельность в государствах R и S. Выплата дивидендов дочерними компаниями, такими как SCO, является обычной коммерческой операцией. В отсутствие доказательств, свидетельствующих о том, что одной из основных целей создания данной структуры было перетекание дивидендов от SCO к TCO, эта структура не будет представлять собой кондуитное соглашение.

— Пример С: Компания TCO, резидент государства T, не имеющего налогового соглашения с государством S, предоставляет заем в размере 1 000 000 компании SCO, резиденту государства S, являющейся стопроцентной дочерней компанией TCO, в обмен на вексель, выпущенный SCO. Позднее TCO понимает, что может избежать налога у источника на проценты, взимаемого государством S, переуступив вексель своей дочерней компании RCO, резиденту государства R (договор между государствами R и S не допускает налогообложения процентов у источника при определенных обстоятельствах). Таким образом, TCO уступает вексель RCO в обмен на вексель, выданный RCO TCO. По векселю, выданному TCO, выплачиваются проценты по ставке 7 процентов, а по векселю, выданному RCO, - по ставке 6 процентов.

— Сделка, в результате которой RCO приобрела вексель, выпущенный SCO, представляет собой кондуитное соглашение, поскольку она была структурирована таким образом, чтобы исключить налог у источника, который TCO в противном случае уплатила бы государству S.

— Пример D: TCO, компания-резидент государства T, не имеющая налогового соглашения с государством S, владеет всеми акциями SCO, компании-резидента государства S. В течение длительного времени TCO осуществляла все свои банковские операции в RCO, банке-резиденте государства R, который не связан с TCO и SCO, поскольку банковская система государства T относительно не развита. В результате TCO имеет тенденцию держать большой депозит в RCO. Когда SCO нужен кредит для финансирования приобретения, TCO предлагает SCO обратиться к RCO, которая уже знакома с бизнесом, который ведут TCO и SCO. SCO обсуждает вопрос о предоставлении займа с несколькими банками, причем все они предлагают условия, аналогичные тем, которые предлагает RCO, но в итоге заключает договор с RCO, отчасти потому, что проценты, выплачиваемые RCO, не облагаются налогом у

источника в государстве S в соответствии с договором между государствами S и R, в то время как проценты, выплачиваемые банкам-резидентам государства T, облагаются налогом в государстве S.

Тот факт, что преимущества договора между государствами R и S доступны, если SCO займет у RCO, и что аналогичные преимущества могут быть недоступны, если она займет в другом месте, несомненно, является фактором, влияющим на решение SCO (на которое может повлиять совет, данный ей TCO, ее 100-процентным акционером). Он даже может быть решающим фактором в том смысле, что при прочих равных условиях наличие договорных льгот может изменить баланс в пользу займа у RCO, а не у другого кредитора. Однако вопрос о том, являлось ли получение договорных льгот одной из основных целей сделки, должен решаться с учетом конкретных фактов и обстоятельств. В представленных выше фактах RCO не связана с TCO и SCO, и нет никаких признаков того, что проценты, выплачиваемые SCO, так или иначе перетекают в TCO. Тот факт, что TCO исторически держит крупные депозиты в RCO, также является фактором, указывающим на то, что кредит SCO не сопровождается конкретным депозитом TCO. С учетом представленных фактов сделка, скорее всего, не будет являться кондуитным соглашением.

Однако если бы решение RCO о предоставлении займа SCO зависело от предоставления TCO соответствующего залогового депозита для обеспечения займа, так что RCO не заключила бы сделку на практически тех же условиях в отсутствие этого депозита, факты указывали бы на то, что TCO косвенно предоставляла займ SCO, направляя его через банк государства R, и в этом случае сделка представляла бы собой кондуитное соглашение.

— Пример E: RCO, публичная компания, зарегистрированная в государстве R, является холдинговой компанией для производственной группы в высоко конкурентной технологической области. Производственная группа проводит исследования в дочерних компаниях, расположенных по всему миру. Любые патенты, разработанные в дочерней компании, лицензируются дочерней компанией в RCO, которая затем лицензирует технологию своим дочерним компаниям, которым она необходима. RCO оставляет себе лишь небольшой спрэд в отношении полученных роялти, так что большая часть прибыли достается дочерней компании, которая понесла риск в связи с разработкой технологии. Компания TCO, расположенная в государстве, с которым государство S не имеет налогового соглашения, разработала технологию, которая существенно повысит прибыльность всех дочерних компаний RCO, включая компанию SCO, являющуюся резидентом государства S. В соответствии со своей обычной практикой RCO лицензирует технологию у TCO и передает ее по сублицензии своим дочерним компаниям. SCO выплачивает RCO роялти, практически вся сумма которого перечисляется TCO.

В данном примере нет никаких признаков того, что RCO создала свой лицензионный бизнес для того, чтобы уменьшить налог у источника выплаты в государстве S. Поскольку RCO соответствует стандартной коммерческой организации и поведению группы в том, как она строит свою лицензионную и сублицензионную деятельность, и предполагается, что такая же структура используется в отношении других дочерних компаний, осуществляющих аналогичную деятельность в странах, где заключены договоры, предоставляющие аналогичные или более выгодные преимущества, соглашение между SCO, RCO и TCO не является кондуитным соглашением.

— Пример F: TCO - публично торгуемая компания, резидент государства T, не имеющего налогового соглашения с государством S. TCO является материнской компанией международной группы компаний, включая RCO, компанию-резидента государства R, и SCO, компанию-резидента государства S. SCO занимается активным ведением бизнеса в государстве S. RCO отвечает за координацию финансирования всех дочерних компаний TCO. RCO ведет централизованный учет денежных средств для TCO и ее дочерних компаний, в котором отражаются все межфирменные кредиторские и дебиторские задолженности. RCO несет ответственность за выплату или получение любых денежных платежей, необходимых для осуществления операций между его дочерними компаниями и несвязанными сторонами. RCO заключает процентные и валютные контракты по мере необходимости для управления рисками, возникающими в результате несоответствия входящих и исходящих денежных потоков. Деятельность RCO направлена (и можно обоснованно ожидать) на снижение операционных, накладных и прочих постоянных расходов. В RCO работает 50 человек, включая канцелярский и прочий офисный персонал, расположенный в государстве R; это количество сотрудников отражает размер деловой активности RCO. TCO одалживает RCO 15 миллионов в валюте A (стоимостью 10 миллионов в валюте B) в обмен на 10-летний вексель с выплатой 5 процентов годовых. В тот же день RCO одалживает SCO 10 миллионов в валюте B в обмен на 10-летний вексель с выплатой 5 процентов годовых. RCO не заключает долгосрочных сделок хеджирования в отношении этих финансовых операций, но управляет процентным и валютным риском, возникающим в связи с этими операциями, на ежедневной, еженедельной или ежеквартальной основе путем заключения форвардных валютных контрактов.

В данном примере RCO, по-видимому, осуществляет реальную деятельность, выполняя существенные экономические функции, используя реальные активы и принимая на себя реальные риски; она также осуществляет значительную деятельность в отношении транзакций с TCO и SCO, которые, по-видимому, являются типичными для обычной казначейской деятельности RCO. RCO также несет процентный и валютный риск. На основании этих фактов и в отсутствие других фактов, которые бы указывали на то, что одной из основных целей этих займов было избежание уплаты

налога у источника в государстве S, заем от TCO к RCO и заем от RCO к SCO не являются кондуитными соглашениями.

40. В пунктах 119 и 120 комментария к Статье 1 Комитет признает общую важность надлежащих механизмов администрирования и толкования налоговых соглашений для минимизации рисков налоговых злоупотреблений. Эти механизмы особенно важны в отношении общих правил по борьбе со злоупотреблениями как во внутреннем законодательстве, так и в налоговых конвенциях. Общие правила против злоупотреблений неизбежно содержат элемент неопределенности, что может негативно сказаться на законной трансграничной торговле и инвестициях. Страны, возможно, пожелают рассмотреть возможность снижения неопределенности для налогоплательщиков различными способами, такими как применение Статьи только после одобрения старшими должностными лицами налоговой администрации, как обсуждалось в пункте 182 выше, процедура предварительных решений или предоставление налоговым органом налогоплательщикам рекомендаций о том, как он намерен применять пункт 9 Статьи. Аналогичным образом, как отмечается в пункте 120 Комментария к Статье 1, сильная независимая судебная система поможет обеспечить налогоплательщикам уверенность в объективном применении данной Статьи. Аналогичным образом, эффективное применение процедуры взаимных соглашений обеспечит разрешение споров, касающихся применения пункта 9 Статьи, в соответствии с международно-признанными принципами, чтобы сохранить целостность налоговых соглашений.

Комментарий к главе VII

ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статьи 30 и 31

ВСТУПЛЕНИЕ В СИЛУ И ПРЕКРАЩЕНИЕ ДЕЙСТВИЯ

Статьи 30 и 31 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, ратификаций 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.