Типовая конвенция по налогам на доходы и капитал

Конвенция от 21 ноября 2017 года

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ
ТИПОВАЯ КОНВЕНЦИЯ О НАЛОГАХ НА ДОХОД И КАПИТАЛ
КОММЕНТАРИИ К СТАТЬЯМ ТИПОВОЙ КОНВЕНЦИИ ПО НАЛОГАМ
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 2
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 6
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 9
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 14
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 16
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 19
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 20
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 21
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 22
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 23 A и 23 B
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 27
КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 28

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 29

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 30

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 31 И 32

ПОЗИЦИИ СТРАН, НЕ ВХОДЯЩИХ В ОЭСР, КАСАТЕЛЬНО ТИПОВОЙ КОНВЕНЦИИ (ПО НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ) ОЭСР (ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ)

ПРИЛОЖЕНИЕ РЕКОМЕНДАЦИЯ СОВЕТА ОЭСР ОТНОСИТЕЛЬНО ТИПОВОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ НА ДОХОД И НА КАПИТАЛ

ВВЕДЕНИЕ

1. Международное юридическое двойное налогообложение в целом можно определить, как взимание сопоставимых налогов в двух (или более) государствах с одного и того же налогоплательщика в отношении одного и того же предмета и за одинаковые периоды. Его пагубные последствия для обмена товарами и услугами и движения капитала, технологий и людей настолько хорошо известны, что едва ли стоит подчеркивать важность устранения препятствий, которые двойное налогообложение создает для развития экономических отношений между странами.

2. В странах-членах Организации экономического сотрудничества и развития давно признано, что желательно прояснить, стандартизировать и подтвердить финансовое положение налогоплательщиков, занимающихся коммерческой, промышленной, финансовой или любой другой деятельностью в других странах, путем применения всеми странами общих решений в идентичных случаях двойного налогообложения. Эти страны также давно осознали необходимость улучшения административного сотрудничества в налоговых вопросах, в частности, путем обмена информацией и помощи в сборе налогов, с целью предотвращения уклонения от уплаты налогов и их избежания.

3. Это основные цели Типовой конвенции ОЭСР по налогам на доходы и капитал, которая предоставляет средства для решения на единообразной основе наиболее распространенных проблем, возникающих в области международного юридического двойного налогообложения. В соответствии с рекомендациями Совета ОЭСР,[1] страны-члены ОЭСР при заключении или пересмотре двусторонних конвенций должны соблюдать настоящую Типовую конвенцию, как она интерпретируется в комментариях к ней, и с учетом содержащихся в ней оговорок, и их налоговые органы должны следовать этим время от времени изменяющимся комментариям и с учитывать замечания по ним при применении и толковании положений своих двусторонних налоговых конвенций, основанных на Типовой конвенции.

A. Историческая справка

4. Уже был достигнут прогресс в устранении двойного налогообложения с помощью двусторонних конвенций или односторонних мер, когда 25 февраля 1955 года Совет Организации европейского экономического сотрудничества (ОЕЭС) принял свою первую Рекомендацию о двойном налогообложении. В то время было подписано 70 двусторонних общих конвенций между странами, которые сейчас являются членами ОЭСР. В значительной степени это произошло благодаря работе, начатой в 1921 году Лигой Наций. Эта работа привела к составлению в 1928 году первой Типовой двусторонней конвенции и, наконец, к Типовым конвенциям Мексики (1943 г.) и Лондона (1946 г.), принципам которых, с некоторыми вариациями, следовали во многих двусторонних конвенциях, заключенных или пересмотренных в течение следующего десятилетия. Однако ни одна из этих Типовых конвенций не была принята полностью и единогласно. Более того, по ряду существенных вопросов они содержали значительные расхождения и определенные пробелы.

5. Растущая экономическая взаимозависимость и сотрудничество стран-членов ОЕЭС в послевоенный период все более четко демонстрируют важность мер по предотвращению международного двойного налогообложения. Была признана необходимость расширения сети двусторонних налоговых конвенций на все страны-члены ОЕЭС, а затем и ОЭСР, некоторые из которых до сих пор заключили очень малое количество конвенций, а некоторые не заключили их вовсе. В то же время гармонизация этих конвенций в соответствии с единообразными принципами, определениями, правилами и методами, а также согласование общей интерпретации становились все более желательными.

---

[1] См.Приложение

6. Именно на этом новом фоне в 1956 году Фискальный комитет приступил к работе над разработкой проекта конвенции, которая эффективно решила бы проблемы двойного налогообложения, существующие между странами-членами ОЭСР, и которая была бы приемлемой для всех стран-членов. В период с 1958 по 1961 год Фискальный комитет подготовил четыре промежуточных Отчета, прежде чем в 1963 году представить окончательный Отчет, озаглавленный *Проект конвенции об избежании двойного налогообложения доходов и капитала.*[1] 30 июля 1963 года Совет ОЭСР принял Рекомендацию об избежании двойного налогообложения и призвал правительства стран-членов при заключении или пересмотре двусторонних соглашений между ними соблюдать этот Проект конвенции.

7. При представлении своего Отчета в 1963 году Фискальный комитет ОЭСР предполагал, что Проект конвенции может быть пересмотрен на более позднем этапе после дальнейшего изучения. Такой пересмотр был также необходим, чтобы учесть опыт, накопленный странами-членами в переговорах и практическом применении

двусторонних конвенций, изменений в налоговых системах стран-членов, усиления международных финансовых отношений и развития новых секторов деловой активности и появление новых сложных бизнес-организаций на международном уровне . По всем этим причинам Фискальный комитет, а после 1971 года его преемник Комитет по бюджетно-финансовым вопросам предпринял пересмотр Проекта конвенции 1963 года и комментариев к нему. Это привело к публикации в 1977 году новой Типовой конвенции и Комментариев[2].

8. Факторы, которые привели к пересмотру проекта конвенции 1963 года, продолжали оказывать свое влияние, и во многих отношениях давление с целью обновления и адаптации Типовой конвенции к изменяющимся экономическим условиям постепенно возрастало. Были разработаны новые технологии, и в то же время произошли фундаментальные изменения в способах осуществления трансграничных сделок. Методы уклонения от уплаты налогов и их избежания стали более изощренными. Глобализация и либерализация экономики стран ОЭСР также быстро ускорились в 1980-х годах. Таким образом, в ходе своей обычной рабочей программы, Комитет по бюджетно-финансовым вопросам и, в частности, его Рабочая группа №1 после 1977 года продолжали изучать различные вопросы, прямо или косвенно связанные с Типовой конвенцией 1977 года. Результатом этой работы стал ряд отчетов, в некоторых из которых были рекомендованы поправки к Типовой конвенции и Комментариям к ней[3].

9. В 1991 году, признав, что пересмотр Типовой конвенции и Комментариев стал непрерывным процессом, Комитет по бюджетно-финансовым вопросам принял концепцию непостоянной Типовой конвенции, предусматривающей возможность периодически вносить обновления и поправки, не дожидаясь полного пересмотра. По этой причине было решено опубликовать пересмотренную обновленную версию Типовой конвенции, в которой будет учтена работа, проделанная с 1977 года, путем включения многих рекомендаций, сделанных в вышеупомянутых отчетах.

10.Поскольку влияние Типовой конвенции распространилось далеко за пределы стран-членов ОЭСР, Комитет также решил, что процесс пересмотра должен быть открыт, чтобы воспользоваться вкладом стран, не являющихся членами, других международных организаций и других заинтересованных сторон. Было обозначено, что такие внешние взносы помогут Комитету по бюджетно-финансовым вопросам в его постоянной задаче обновления Типовой конвенции в соответствии с эволюцией международных налоговых правил и принципов.

11. Это привело к публикации в 1992 году Типовой конвенции с вкладными листами. В отличие от

---

[1] Проект конвенции об избежании двойного налогообложения доходов и капитала, ОЭСР, Париж, 1963.

2 Проект конвенции об избежании двойного налогообложения доходов и капитала, ОЭСР, Париж, 1977.

3 Некоторые из этих отчетов были опубликованы и включены в Том II полной версии Типовой конвенции ОЭСР по налогам

Проекта конвенции 1963 года и Типовой конвенции 1977, пересмотренная Типовая конвенция не была кульминацией всестороннего пересмотра, а скорее первым шагом текущего процесса пересмотра, предназначенного для периодического обновления и, таким образом, обеспечения того, чтобы Типовая конвенция продолжала точно отражать мнения стран-членов в любой момент времени.

11.1 В одном из этих обновлений, выпущенных в 1997 году, позиции ряда стран, не являющихся членами Типовой конвенции, были добавлены во второй том в знак признания растущего влияния Типовой конвенции за пределами стран ОЭСР (см. ниже) . В то же время были добавлены копии ряда предыдущих отчетов Комитета, в результате которых были внесены изменения в Типовую конвенцию.

11.2 С момента публикации первой непостоянной версии в 1992 году Типовая конвенция обновлялась 10 раз (в 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014 и 2017 годах). Последнее такое обновление, которое было принято в 2017 году, включало большое количество изменений, вытекающих из проекта ОЭСР/G20 по размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из- под налогообложения (BEPS) и, в частности, из заключительных отчетов по Мероприятиям 2, 6, 7 и 14[1], подготовленных в рамках этого проекта.

B. Влияние Типовой конвенции ОЭСР

12 . С 1963 года Типовая конвенция ОЭСР имела широкие последствия для переговоров, применения и толкования налоговых конвенций.

13 . Во-первых, страны-члены ОЭСР в основном соблюдают Типовую конвенцию при заключении или пересмотре двусторонних конвенций. Прогресс, достигнутый в устранении двойного налогообложения между странами-членами, может быть измерен увеличением числа конвенций, заключенных или пересмотренных с 1957 года в соответствии с Рекомендациями Совета ОЭСР. Но важность Типовой конвенции следует измерять не только количеством конвенций, заключенных между странами-членами, но и тем фактом, что в соответствии с Рекомендациями Совета ОЭСР эти конвенции следуют шаблону и, в большинстве случаев, основным положениям Типовой конвенции. Существование Типовой конвенции облегчило двусторонние переговоры между странами-членами ОЭСР и сделало возможным желаемое согласование между их двусторонними конвенциями в интересах как налогоплательщиков, так и органов государственного управления.

14 . Во-вторых, влияние Типовой конвенции распространилось далеко за пределы зоны действия ОЭСР. Она использовалась в качестве основного справочного документа в переговорах между странами-членами и странами, не являющимися членами, и даже между странами, не являющимися членами, а также в работе других всемирных или региональных международных организаций в области двойного налогообложения и связанных с этим проблем. В частности, она была использована в качестве основы для первоначальной разработки и последующего пересмотра *Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения*

---

[1] ОЭСР (2015), *Нейтрализация эффектов "гибридных" трансграничных схем, Мероприятие 2 - 2015 Итоговый отчет*, Издательство ОЭСР, Париж, ДОИ: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en; ОЭСР (2015), *Предотвращение злоупотреблений налоговыми соглашениями, Мероприятие 6 - 2015 Итоговый отчет*, Издательство ОЭСР, Париж, ДОИ: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en; ОЭСР (2015), *Предотвращение искусственного избежания статуса постоянного представительства, Мероприятие 7 - 2015 Итоговый отчет*, Издательство ОЭСР, Париж, ДОИ: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en; ОЭСР (2015), *Совершенствование механизмов разрешения споров, Мероприятие 14 - 2015 Итоговый отчет*, Издательство ОЭСР, Париж, ДОИ: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en.

между развитыми и развивающимися странами,[1] которая воспроизводит значительную часть положений и комментариев Типовой конвенции ОЭСР. Признавая растущее влияние Типовой конвенции в странах, не являющихся ее членами, в 1997 году было решено добавить в Типовую конвенцию позиции ряда этих стран по ее положениям и Комментариям.

15 . В-третьих, всемирное признание положений Типовой конвенции и их включение в большинство двусторонних конвенций помогло сделать Комментарии к положениям Типовой конвенции широко признанным руководством по толкованию и применению положений существующих двусторонних конвенций. Это облегчило толкование и соблюдение этих двусторонних конвенций в соответствии с общими принципами. По мере того, как сеть налоговых соглашений продолжает расширяться, важность такого общепринятого руководства возрастает.

C. Соображения налоговой политики, которые имеют отношение к решению о заключении соглашения об избежании двойного налогообложения или изменении существующего соглашения

15.1 В 1997 году Совет ОЭСР принял рекомендацию о том, чтобы правительства стран-членов продолжали свои усилия по заключению двусторонних налоговых договоров с такими странами- членами и, где это уместно, со странами, не

являющимися членами, с которыми они еще не заключили такие конвенции. Хотя вопрос о том, заключать или нет соглашение об избежании двойного налогообложения с другой страной, каждое государство решает на основе различных факторов, включая как налоговые, так и неналоговые соображения, соображения налоговой политики, как правило, будут играть ключевую роль в этом решении. В следующих пунктах описываются некоторые из этих соображений налоговой политики, которые имеют отношение не только к вопросу о том, следует ли заключать договор с государством, но также и к вопросу о том, должно ли государство стремиться изменить или заменить существующий договор или даже, в крайнем случае расторгнуть договор (с учетом того факта, что прекращение договора часто негативно сказывается на большом количестве налогоплательщиков, которых не волнуют ситуации, которые приводят к расторжению договора).

15.2 Поскольку основной целью соглашений об избежании двойного налогообложения является предотвращение двойного налогообложения с целью уменьшения налоговых препятствий для трансграничных услуг, торговли и инвестиций , существование рисков двойного налогообложения, возникающих в результате взаимодействия налоговых систем двух вовлеченных государств, будет быть главной задачей налоговой политики. Такие риски двойного налогообложения, как правило, будут более значительными, когда существует значительный уровень существующей или планируемой трансграничной торговли и инвестиций между двумя государствами. Большая часть положений соглашений об избежании двойного налогообложения направлена на устранение двойного налогообложения путем распределения налоговых прав между двумя государствами. 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.

---

[1] *Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами*, Публикации ООН, Нью- Йорк, первое издание 1980, третье издание 2011.

15.3 Соответственно, два государства, которые рассматривают возможность заключения соглашения об избежании двойного налогообложения, должны оценить степень, в которой фактически существует риск двойного налогообложения в трансграничных ситуациях с участием их резидентов Большинство случаев резидентного двойного налогообложения можно устранить с помощью внутренних положений об освобождении от двойного налогообложения (обычно в форме освобождения от налогообложения или метода зачета), которые действуют без необходимости заключения соглашений об избежании двойного налогообложения. Хотя эти внутренние положения, вероятно, будут касаться большинства форм юридического двойного налогообложения у источника резидентства, они не будут охватывать все случаи двойного налогообложения, особенно если есть существенные различия в правилах источника двух государств или если внутреннее право этих государств не допускает одностороннего освобождения от экономического двойного налогообложения (например, в случае корректировки трансфертного ценообразования в другом государстве).

15.4 Еще одним соображением налоговой политики, имеющим отношение к заключению соглашения об избежании двойного налогообложения, является риск чрезмерного налогообложения, который может возникнуть в результате высоких подоходных налогов в государстве-источнике. Хотя механизмы освобождения от двойного налогообложения обычно гарантируют, что такие высокие налоги у источника не приводят к двойному налогообложению, в той мере, в какой такие налоги , взимаемые в государстве источника, превышают сумму налога, обычно взимаемого с прибыли в государстве проживания, они могут отрицательно сказаться на трансграничной торговле и инвестициях.

15.5 Дополнительные налоговые аспекты, которые следует принимать во внимание при рассмотрении вопроса о заключении соглашения об избежании двойного налогообложения, включают различные особенности соглашений об избежании двойного налогообложения, которые поощряют и укрепляют экономические связи между странами, такие как защита от дискриминационного налогового режима для иностранных инвестиций, что предусмотрено правилами о недискриминации Статьи 24 , большая определенность налогового режима для налогоплательщиков, которые имеют право на получение выгоды от соглашения, и тот факт, что соглашения об избежании двойного налогообложения предусматривают посредством процедуры взаимного согласования вместе с возможностью для Договаривающихся государств перехода в арбитраж механизм разрешения трансграничных налоговых споров.

15.6 Важной целью соглашений об избежании двойного налогообложения является предотвращение уклонения от уплаты налогов и их избежания. Государствам также следует подумать о том, желают ли и могут ли их потенциальные партнеры по соглашению эффективно выполнять положения соглашений об избежании двойного

налогообложения, касающиеся административной помощи, такие как возможность обмена налоговой информацией, что является ключевым аспектом, который следует учитывать при принятии решения о том, следует ли или нет заключать такое соглашение об избежании двойного налогообложения. Способность и готовность государства оказывать помощь в сборе налогов также будет важным фактором, который следует учитывать. Однако следует отметить, что при отсутствии какого-либо фактического риска двойного налогообложения эти административные положения сами по себе не могут обеспечить достаточную основу налоговой политики для существования соглашения об избежании двойного налогообложения, поскольку такая административная помощь может быть обеспечена посредством более целенаправленных альтернативных соглашений, таких как заключение соглашения об обмене налоговой информацией или участие в Многосторонней конвенции о взаимной административной помощи в налоговых вопросах.[1]

---

[1] Доступно по ссылке http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ENG-Amended- Convention.pdf

D. Презентация Типовой конвенции *Название Типовой конвенции*

16 . Как в проекте конвенции 1963 года, так и в Типовой конвенции 1977 года Название Типовой конвенции включало ссылку на устранение двойного налогообложения. Признавая тот факт, что Типовая конвенция не касается исключительно устранения двойного налогообложения, но также касается других вопросов, таких как предотвращение уклонения от уплаты налогов и их избежания, а также недискриминация, в 1992 году было решено использовать более короткое название, не содержащее этой ссылки. Это изменение было произведено как на титульной странице данной публикации, так и в самой Типовой конвенции. Однако было понятно, что практика многих стран-членов по-прежнему должна включать в заголовок ссылку либо на устранение двойного налогообложения, либо на устранение двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов, поскольку оба подхода подчеркивают эти важные цели Конвенции.

16.1 В результате работы, проведенной в рамках проекта ОЭСР/G20 по размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, В 2014 году Комитет решил изменить название Конвенции и включить преамбулу. Внесенные изменения прямо признают, что цели Конвенции не ограничиваются устранением двойного налогообложения и что Договаривающиеся государства не намерены, чтобы положения Конвенции создавали возможности для освобождения от налогообложения или снижения налогообложения посредством уклонения от уплаты налогов и их избежания. Принимая во внимание особую озабоченность размыванием базы и перераспределением прибыли, возникающей из-за договоренностей об использовании

договоров об избежании двойного налогообложения, было также решено прямо сослаться на такие договоренности как на один из примеров уклонения от уплаты налогов, который не должен быть следствием соглашений об избежании двойного налогообложения, при том понимании, что это был только один пример уклонения от уплаты налогов, которое Договаривающиеся государства намерены предотвратить.

16.2 Поскольку заголовок и преамбула составляют часть контекста Конвенции[2] и представляют собой общее изложение объекта и цели Конвенции, они должны играть важную роль в толковании положений Конвенции. Согласно общему правилу толкования договоров, содержащемуся в Статье 31 (1) *Венской конвенции о праве международных договоров*, "договор должен толковаться добросовестно в соответствии с обычным значением, которое следует придать терминам договора в их контексте, а также в свете объекта и целей договора."

---

[2] См. Статью 31 (2) *Венской конвенции о праве международных договоров.*

Общие положения Типовой конвенции

17 . Типовая конвенция сначала описывает сферу ее действия (Глава I) и определяет некоторые термины (Глава II). Основная часть состоит из глав с III по V, в которых определяется, в какой степени каждое из двух Договаривающихся государств может облагать налогом доход и капитал и как устранять международное юридическое двойное налогообложение. Затем следуют Особые положения (Глава VI) и Заключительные положения (вступление в силу и прекращение действия,

Сфера применения и определения

18 . Конвенция применяется ко всем лицам, проживающим в одном или обоих Договаривающихся государствах (Статья 1). Она касается налогов на прибыль и на капитал, которые в общих чертах описаны в Статье 2. В Главе II даны определения некоторых терминов, используемых более чем в одной Статье Конвенции. Другие термины, такие как "дивиденды", "проценты", "роялти" и "недвижимое имущество", определены в Статьях, регулирующих эти вопросы.

Налогообложение доходов и капитала

19 . В целях устранения двойного налогообложения Конвенция устанавливает две категории правил. Во-первых, Статьи 6–21 определяют в отношении различных классов дохода соответствующие права на налогообложение Государства источника или места действия и Государства резидентства, а Статья 22 делает то же самое в отношении капитала. В случае ряда статей дохода и капитала исключительное право на налогообложение предоставляется одному из Договаривающихся государств. Таким образом, другое Договаривающееся государство не может облагать налогом эти статьи, что позволяет избежать двойного налогообложения. Как правило, это исключительное право на налогообложение предоставляется Государству резидентства. В отношении

других статей дохода и капитала право налогообложения не является исключительным. Что касается двух классов дохода (дивиденды и проценты), несмотря на то что оба государства имеют право на налогообложение, сумма налога, который может взиматься в государстве источника, ограничена. Во-вторых, поскольку эти положения наделяют Государство источника или Государство резидентства полным или ограниченным правом на налогообложение, Государство резидентства должно разрешить освобождение от налогообложения, чтобы избежать двойного налогообложения; в этом заключается цель Статей 23 A и 23 B. Конвенция оставляет за Договаривающимися государствами право выбора между двумя методами судебной защиты: методом освобождения и методом кредита.

20 . Доход и капитал можно разделить на три класса в зависимости от режима, применяемого к каждому классу в государстве источника или месте действия:

- доход и капитал, которые могут облагаться налогом без каких-либо ограничений в государстве источника или месте действия,
- доход, который может подлежать ограниченному налогообложению в государстве источника, и
- доход и капитал, которые не могут облагаться налогом в государстве источника или на месте действия.

21 . Ниже перечислены классы дохода и капитала, которые могут облагаться налогом без каких- либо ограничений в государстве источника или месте действия:

– доход от недвижимого имущества, расположенного в этом государстве (включая доход от сельского или лесного хозяйства), доходы от отчуждения такого имущества и капитала, представляющего его (Статья 6 и пункт 1 Статей 13 и 22), а также доходы от отчуждения акций, составляющие более 50 процентов их стоимости (пункт 4 Статьи 13);

– прибыль постоянного представительства, расположенного в этом государстве, прибыль от отчуждения такого постоянного представительства и капитал, представляющий движимое имущество, составляющее часть коммерческой собственности такого постоянного представительства (Статья 7 и пункт 2 Статей 13 и 22); однако делается исключение, если постоянное представительство сохраняется для целей международного судоходства и международного воздушного сообщения (см. пункт 23 ниже);

– доход от деятельности артистов и спортсменов, осуществляемой в этом государстве, независимо от того, начисляется ли такой доход самому артисту или спортсмену или другому лицу (Статья 17);

– вознаграждения директоров, выплачиваемые компанией, которая является резидентом этого государства (Статья 16);

– вознаграждение за работу в частном секторе, осуществляемую в этом Государстве , за исключением случаев, когда работник присутствует там в течение периода, не

превышающего 183 дней в любой двенадцатимесячный период, начинающийся или заканчивающийся в соответствующем финансовом году, и при соблюдении определенных условий;

– при соблюдении определенных условий вознаграждение и пенсии, выплачиваемые за государственную службу (Статья 19).

22 . Ниже перечислены классы доходов, которые могут подлежать ограниченному налогообложению в государстве источника:

- дивиденды: при условии, что владение, в отношении которого выплачиваются дивиденды, не связано с постоянным представительством в государстве источника, это государство должно ограничить свой налог до 5 процентов от общей суммы дивидендов, если собственником-бенефициаром является компания, которая прямо владеет в течение 365 дней не менее 25 процентов капитала компании, выплачивающей дивиденды и до 15 процентов от их общей суммы в других случаях (Статья 10);

- проценты: с той же оговоркой, что и в случае дивидендов, государство источника должно ограничить свой налог 10 процентами от общей суммы процентов, за исключением любых процентов, превышающих обычную сумму (Статья 11).

23 . Другие статьи дохода или капитала не могут облагаться налогом в Государстве источника или месте действия; как правило, они подлежат налогообложению только в Государстве резидентства налогоплательщика. Это относится, например, к роялти (Статья 12), доходам от отчуждения акций или ценных бумаг (пункт 5 Статьи 13, за исключением пункта 4 Статьи 13), вознаграждению за работу, выполняемую на борту судна или самолета, эксплуатируемого в международном сообщении (пункт 3 Статьи 15), пенсии в частном секторе (Статья 18), выплатам, полученным студентом в целях его образования или профессиональной подготовки (Статья 20), и капиталу, представленному акциями или ценными бумагами (пункт 4 Статьи 22). Аналогичным образом прибыль от эксплуатации морских или воздушных судов в международном сообщении, прибыль от отчуждения таких судов и представленный ими капитал подлежат налогообложению только в Государстве резидентства (Статья 8 и пункт 3 Статей 13 и 22). Прибыль от деятельности, не относящаяся к постоянному представительству в Государстве источника, также подлежит налогообложению только в Государстве резидентства (пункт 1 Статьи 7).

24 . Если резидент одного Договаривающегося государства получает доход из источников в другом Договаривающемся государстве или владеет находящимся в нем капиталом, который в соответствии с Конвенцией подлежит налогообложению только в Государстве резидентства, проблема двойного налогообложения не возникает, поскольку Государство источника или места действия должны воздерживаться от налогообложения этого дохода или капитала.

25 . Если, наоборот, доход или капитал могут, в соответствии с Конвенцией, облагаться налогом с ограничениями или без ограничений в Государстве источника

или места действия, Государство резидентства обязано устранить двойное налогообложение. Это можно сделать одним из следующих двух методов:

– метод освобождения: доход или капитал, которые подлежат налогообложению в Государстве источника или места действия, освобождаются от налога в Государстве резидентства, но могут приниматься во внимание при определении ставки налога, применяемой к остаточному доходу или капиталу налогоплательщика;

– кредитный метод: доход или капитал, которые подлежат налогообложению в Государстве источника или месте действия, подлежат налогообложению в Государстве резидентства, но налог, взимаемый в Государстве источника или месте действия, кредитуется в счет налога, взимаемого с таких доходов или капитала Государством резидентства.

25.1 Из предшествующих пояснений следует, что во всей Конвенции слова "могут облагаться налогом в" Договаривающемся Государстве означают, что этому Государству предоставлено право облагать налогом доход, к которому применяется соответствующее положение, и что эти слова не влияют на право налогообложения другого Договаривающегося государства, за исключением случаев применения Статьи 23 A или 23 B, когда это другое Государство является Государством резидентства.

Особые положения

26 . В Конвенции имеется ряд особых положений. Эти положения касаются:

– устранения налоговой дискриминации при различных обстоятельствах (Статья 24);

– установления процедуры взаимного согласования для устранения двойного налогообложения и разрешения конфликтов толкования Конвенции (Статья 25);

– обмен информацией между налоговыми органами Договаривающихся Государств (Статья 26);

– помощь Договаривающихся государств в сборе налогов друг друга (Статья 27);

– налоговый режим для сотрудников дипломатических представительств и консульских учреждений в соответствии с международным правом (Статья 28);

– право на льготы по Конвенции (Статья 29);

– территориальное распространение Конвенции (Статья 30).

Общие замечания по Типовой конвенции

27 Типовая конвенция стремится по возможности указать для каждой ситуации единое правило. Однако по некоторым вопросам было сочтено необходимым оставить в Конвенции определенную степень гибкости, совместимую с эффективной реализацией Типовой конвенции. Таким образом, страны-члены имеют определенную свободу, например, в отношении установления ставки налога у источника на дивиденды и проценты, а также выбора метода устранения двойного налогообложения. Более того, для некоторых случаев в Комментариях упоминаются альтернативные или дополнительные положения.

Комментарии к Статьям

28 К каждой статье Конвенции прилагается подробный Комментарий, предназначенный для иллюстрации или толкования ее положений.

29 Поскольку Комментарии были составлены и согласованы экспертами, назначенными в Комитет по бюджетно-финансовым вопросам правительствами стран-членов, они имеют особое значение в развитии международного финансового права. Хотя Комментарии не предназначены для того, чтобы каким-либо образом прилагаться к конвенциям, подписанным странами-членами, которые, в отличие от Типовой Конвенции, являются юридически обязательными международными инструментами, они, тем не менее, могут оказаться большим подспорьем в применении и толковании конвенций и, в частности, в разрешении любых споров.

29.1 Налоговые ведомства стран-членов регулярно обращаются к Комментариям при интерпретации двусторонних налоговых соглашений. Комментарии полезны как при решении повседневных вопросов, так и при решении более крупных проблем, связанных с политикой и целями, лежащими в основе различных положений. Налоговые работники придают большое значение рекомендациям, содержащимся в Комментариях.

29.2 Точно так же налогоплательщики широко используют Комментарии при ведении своего бизнеса и планировании деловых операций и инвестиций. Комментарии имеют особое значение в странах, в которых нет процедуры получения предварительного решения по налоговым вопросам от налогового ведомства, и в этом случае Комментарии могут быть единственным доступным источником толкования.

29.3 Двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения также привлекают все больше внимания судебных органов. При вынесении своих решений суды все чаще используют Комментарии. Информация, собранная Комитетом по бюджетно-финансовым вопросам, показывает, что Комментарии цитировались в опубликованных решениях судов подавляющего большинства стран-членов. Во многих решениях Комментарии были подробно процитированы и проанализированы и часто играли ключевую роль на совещании суда. Комитет ожидает, что эта тенденция сохранится по мере того, как всемирная сеть соглашений об избежании двойного налогообложения продолжит расти, и по мере того, как Комментарии получат еще более широкое признание в качестве важной ссылки для толкования.

30 . Замечания к Комментариям иногда вставляются по просьбе стран-членов, которые не могут согласиться с толкованием, данным в Комментарии к соответствующей Статье. Таким образом, эти замечания не выражают какого-либо несогласия с текстом Конвенции, но эффективно указывают на то, как эти страны будут применять положения рассматриваемой Статьи. Поскольку замечания относятся к толкованию Статей, приведенных в Комментариях, не требуется никаких замечаний для того, чтобы указать на желание страны изменить формулировку альтернативного

или дополнительного положения, которое Комментарии позволяют странам включать в свои двусторонние конвенции.

Оговорки некоторых стран-членов по некоторым положениям Конвенции

31 . Несмотря на то, что все страны-члены согласны с целями и основными положениями Типовой конвенции, почти все они внесли оговорки по некоторым положениям, которые зафиксированы в Комментариях к соответствующим Статьям. У стран не было необходимости вносить оговорки, указывающие на их намерение использовать альтернативные или дополнительные положения, которые Комментарии позволяют странам включать в свои двусторонние конвенции, или изменять формулировку положения Типовой Конвенции для подтверждения или включения толкования этого положения, выдвинутого в Комментарии. Подразумевается, что в той мере, в какой страна-член внесла оговорки, другие страны-члены при заключении двусторонних конвенций с первой сохранят за собой свободу действий в соответствии с принципом взаимности.

32 Комитет по бюджетно-финансовым вопросам считает, что эти оговорки следует рассматривать на фоне очень широкий круг вопросов, по которым достигнута договоренность при разработке этой Конвенции.

Связь с предыдущими версиями

33 . При разработке Типовой конвенции 1977 года Комитет по бюджетно-финансовым вопросам изучил проблемы коллизии толкований, которые могут возникнуть в результате изменений в Статьях и Комментариях к Проекту конвенции 1963 года. В то время Комитет считал, что существующие конвенции следует, насколько это возможно, толковать в духе пересмотренных Комментариев, даже несмотря на то, что положения этих конвенций еще не включали более точные формулировки Типовой конвенции 1977 года. Было также указано, что страны-члены, желающие прояснить свои позиции в этом отношении, могут сделать это посредством обмена письмами между компетентными органами в соответствии с процедурой взаимного согласования и что даже в отсутствие такого обмена письмами эти власти могут использовать процедуры взаимного согласования для подтверждения этой интерпретации в конкретных случаях.

34 . Комитет считает, что изменения в Статьях Типовой конвенции и Комментариях , внесенные с 1977 года, должны толковаться аналогичным образом.

35 . Нет необходимости говорить, что поправки к статьям Типовой конвенции и изменения к Комментариям, которые являются прямым результатом этих поправок, не имеют отношения к толкованию или применению ранее заключенных конвенций, если положения этих конвенций отличаются по существу от измененных Статей (см., например, пункт 4 Комментария к Статье 5). Однако другие изменения или дополнения к Комментариям обычно применимы к толкованию и применению конвенций, заключенных до их принятия, поскольку они отражают консенсус стран- членов ОЭСР

в отношении правильного толкования существующих положений и их применения в конкретных ситуациях.

36 . Хотя Комитет считает, что изменения к Комментариям должны иметь отношение к толкованию и применению конвенций, заключенных до принятия этих изменений, он не согласен с любой формой толкования *от противного*, которое обязательно следует из изменения статьи Типовой конвенции или Комментариев, что предыдущая формулировка привела к последствиям, отличным от последствий измененной формулировки. Многие поправки призваны просто прояснить, а не изменить смысл Статей или Комментариев, и такие интерпретации *от противного* в таких случаях явно будут неправильными.

36.1 Налоговые органы стран-членов следуют общим принципам, изложенным в предыдущих четырех пунктах. Соответственно, Комитет по бюджетно-финансовым вопросам считает, что налогоплательщики также могут счесть полезным ознакомиться с более поздними версиями Комментариев при толковании более ранних договоров.

Многосторонняя конвенция

37 . При подготовке Проекта конвенции 1963 года и Типовой конвенции 1977 года Комитет по бюджетно-финансовым вопросам рассматривал возможность заключения многосторонней налоговой конвенции и пришел к выводу, что это будет связано с большими трудностями. Однако он признал, что некоторые группы стран-членов могли бы изучить возможность заключения такой конвенции между собой на основе Типовой конвенции с учетом некоторых изменений, которые они могут посчитать необходимыми для удовлетворения своих конкретных целей.

38 . Скандинавская конвенция о доходах и капитале, заключенная Данией, Финляндией, Исландией, Норвегией и Швецией, которая была заключена в 1983 году и заменена в 1987, 1989 и 1996 годах,[1] представляет собой практический пример такой многосторонней конвенции между группой стран-участниц и строго следует положениям Типовой конвенции.

39 .Также актуальная Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам, которая была разработана в Совете Европы на основе первого проекта, подготовленного Комитетом по бюджетно-финансовым вопросам. Эта Конвенция вступила в силу 1 апреля 1995 г. Другой актуальной многосторонней конвенцией является Многосторонняя Конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, которая была разработана для облегчения реализации связанных с договором мер, вытекающих из проекта ОЭСР/G20 по размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, и которая была открыта для подписания 31 декабря 2016 года.

40 . Несмотря на эти многосторонние конвенции, нет оснований полагать, что заключение многосторонней налоговой конвенции с участием большого числа стран, которая могла бы заменить сеть существующих двусторонних налоговых конвенций, теперь можно было бы считать практически осуществимым. Поэтому Комитет считает, что двусторонние конвенции по- прежнему являются более подходящим способом обеспечения устранения двойного налогообложения на международном уровне.

---

[1] Фарерские острова также подписали Конвенции 1989 и 1996 годов.

Уклонение от уплаты налогов и их избежание: ненадлежащее использование конвенций

41 . Вопросы, связанные с ненадлежащим использованием налоговых конвенций и международным уклонением от уплаты налогов, были постоянной заботой Комитета по бюджетно-финансовым вопросам с момента публикации Проекта конвенции 1963 года. За прошедшие годы в Типовую конвенцию был добавлен или изменен ряд положений (например, Статья 29, добавленная в 2017 году), чтобы рассмотреть различные формы уклонения от уплаты налогов и их избежания. Комитет по бюджетно-финансовым вопросам продолжит следить за применением соглашений об избежании двойного налогообложения, чтобы гарантировать, что, как указано в преамбуле Конвенции, положения Конвенции не используются для целей уклонения от уплаты налогов или их избежания.

ТИПОВАЯ КОНВЕНЦИЯ О НАЛОГАХ НА ДОХОД И КАПИТАЛ КРАТКАЯ ИНФОРМАЦИЯ ПО КОНВЕНЦИИ

Название и преамбула

Глава I

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ КОНВЕНЦИИ

Статья 1 Охватываемые лица
Статья 2 Охватываемые налоги
Статья 3 Общие определения
Статья 4 Резидент

Глава II

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Статья 5 Постоянное представительство

Глава III

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ

Статья 6 Доход от недвижимого имущества
Статья 7 Коммерческая прибыль
Статья 8 Международная доставка и воздушный транспорт
Статья 9 Ассоциированные предприятия
Статья 10 Дивиденды
Статья 11 Проценты
Статья 12 Роялти
Статья 13 Прирост капитала
Статья 14 [Удалено]
Статья 15 Доход от работы по найму
Статья 16 Вознаграждения директоров
Статья 17 Работники индустрии развлечений и спортсмены
Статья 18 Пенсия
Статья 19 Государственная службы Статья 20 Учащиеся
Статья 21 Прочие доходы
Статья 22 Капитал

Глава IV

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КАПИТАЛА

Глава V

МЕТОДЫ УСТРАНЕНИЯ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Статья 23 A Метод освобождения Статья 23 B Кредитный метод
Статья 24 Недискриминация

Глава VI

ОСОБЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статья 25 Процедура взаимного согласования Статья 26 Обмен информацией
Статья 27 Помощь при сборе налогов
Статья 28 Сотрудники дипломатических представительств и консульских учреждений Статья 29 Право на льготы
Статья 30 Территориальное расширения

Глава VII

ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статья 31 Вступление в силу Статья 32 Прекращение действия

НАЗВАНИЕ КОНВЕНЦИИ

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

ПРЕАМБУЛА К КОНВЕНЦИИ

(Государство А) и (Государство В),

Желая и дальше развивать свои экономические отношения и укреплять сотрудничество в налоговых вопросах,

Намереваясь заключить Конвенцию об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доход и на капитал, не создавая возможностей для освобождения от налогообложения или снижения налогообложения путем уклонения от уплаты налогов или их избежания (в том числе посредством договорных соглашений , направленных на получение льгот, предусмотренных в настоящей Конвенции для косвенной выгоды жителей третьих государств),

Договорились о нижеследующем:

Глава I

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ КОНВЕНЦИИ

СТАТЬЯ 1 ОХВАТЫВАЕМЫЕ ЛИЦА

1. Настоящая Конвенция применяется к лицам, проживающим в одном или обоих Договаривающихся государствах.

2. Для целей настоящей Конвенции доход, полученный юридическим лицом или организацией, которые рассматриваются как полностью или частично прозрачные с финансовой точки зрения в соответствии с налоговым законодательством любого из Договаривающихся государств, считается доходом резидента Договаривающегося государства, но только в той степени, в которой доход рассматривается для целей налогообложения этим Государством как доход резидента этого Государства.

3. Настоящая Конвенция не влияет на налогообложение Договаривающегося государства в отношении его резидентов, за исключением льгот, предоставляемых согласно пункту 3 Статьи 7, пункту 2 Статьи 9 и Статьям 19, 20, 23 [A] [B], 24, 25 и 28.

СТАТЬЯ 2 ОХВАТЫВАЕМЫЕ НАЛОГИ

1. Настоящая Конвенция применяется к налогам на доход и капитал, взимаемым от имени Договаривающегося государства или его административно-территориальных образований или местных властей, независимо от того, каким образом они взимаются.

2. В качестве налогов на доход и на капитал рассматриваются все налоги, налагаемые на общий доход, на общий капитал или на элементы дохода или капитала, включая налоги на прибыль от отчуждения движимого или недвижимого имущества, налоги на общую сумму заработной платы или окладов, выплачиваемых предприятиями, а также налоги на прирост капитала.

3. Существующие налоги, к которым применяется Конвенция, в частности: a) (в Государстве A):

b) (в Государстве B):

4. Настоящая Конвенция применяется также к любым идентичным или, по существу, аналогичным налогам, которые будут взиматься после даты подписания Конвенции в дополнение к существующим налогам или вместо них. Компетентные органы Договаривающихся государств должны уведомить друг друга о любых существенных изменениях, внесенных в их налоговое законодательство.

Глава II

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

СТАТЬЯ 3 ОБЩИЕ ОПРЕДЕЛЕНИЯ

1. Для целей настоящей Конвенции, если контекст не требует иного:

a) термин "лицо" включает физическое лицо, компанию и любое другое объединение лиц;

b) термин "компания" означает любое корпоративное объединение или любое образование, которое рассматривается как корпоративное объединение для целей налогообложения;

c) термин "предприятие" применяется к ведению любого бизнеса;

d) термины "предприятие Договаривающегося государства" и "предприятие другого Договаривающегося государства" означают соответственно предприятие, управляемое резидентом одного Договаривающегося государства, и предприятие, управляемое резидентом другого Договаривающегося государства;

e) термин "международные перевозки" означает любую перевозку на морском или воздушном судне, за исключением случаев, когда морское или воздушное судно используется исключительно между пунктами в Договаривающемся государстве, и предприятие, которое эксплуатирует это судно или самолет, не является предприятием этого Государства;

f) термин "компетентный орган" означает:

(i) (в Государстве A):

(ii) (в Государстве B):

g) термин "гражданин" по отношению к Договаривающемуся государству означает:

(i) любое физическое лицо, имеющее гражданство этого Договаривающегося государства; а также

(ii)любое юридическое лицо, партнерство или ассоциация, получившие свой статус как таковые на основании законов, действующих в этом Договаривающемся государстве;

h) термин "бизнес" включает оказание профессиональных услуг и другую деятельность независимого характера.

i) термин "признанный пенсионный фонд" Государства означает организацию или структуру, учрежденную в этом Государстве, которая рассматривается как отдельное лицо в соответствии с налоговым законодательством этого Государства и:

(i) которая создана и действует исключительно или почти исключительно для администрирования или предоставления пенсионных пособий и дополнительных или побочных пособий отдельным лицам и которая регулируется как таковая этим Государством, одним из его административно-территориальных образований или местными властями; или

(ii) которая создана и эксплуатируется исключительно или почти исключительно для инвестирования средств в пользу организаций или структур, указанных в подразделе (*i*).

2. Что касается применения Конвенции в любое время Договаривающимся государством, любой термин, не определенный в ней, должен, если контекст не требует иного или компетентные органы не согласны с другим значением в соответствии с положениями Статьи 25, иметь значение, которое он имеет в то время в соответствии с законодательством этого Государства для целей налогов, к которым применяется Конвенция. Любое значение в соответствии с применимым налоговым законодательством этого Государства имеет преимущественную силу над значением, присвоенным термину в соответствии с другими законами этого Государства.

СТАТЬЯ 4 РЕЗИДЕНТ

1. Для целей настоящей Конвенции термин "резидент Договаривающегося государства" означает любое лицо, которое в соответствии с законодательством этого Государства подлежит налогообложению в нем в связи с его резидентством, местом пребывания, местом управления или любым другим критерием аналогичного характера , а также включает это Государство и любое его административно-территориальное образование или местный орган власти, а также признанный пенсионный фонд этого Государства. Однако этот термин не включает какое-либо лицо, которое подлежит налогообложению в этом Государстве только в отношении дохода из источников в этом Государстве или капитала, расположенного в нем.

2. Если в соответствии с положениями пункта 1 физическое лицо является резидентом обоих Договаривающихся государств, его статус определяется следующим образом:

a) он считается резидентом только того Государства, в котором у него есть доступное постоянное жилье; если у него есть доступное постоянное жилье в обоих Государствах, он считается резидентом только того Государства, с которым его личные и экономические отношения ближе (центр жизненных интересов);

b) если Государство, в котором он имеет центр жизненных интересов, не может быть определено, или если у него нет постоянного жилья в каком-либо из этих Государств, он считается резидентом только того Государства, в котором он обычно проживает;

c) если он обычно проживает в обоих Государствах или ни в одном из них, он считается резидентом только того Государства, гражданином которого он является;

d) если он является гражданином обоих Государств или ни одного из них, компетентные органы Договаривающихся государств разрешают вопрос по взаимному согласию.

3. Если в соответствии с положениями пункта 1 лицо, не являющееся физическим лицом, является резидентом обоих Договаривающихся государств, компетентные органы Договаривающихся государств будут стремиться определить по взаимному согласию Договаривающееся государство, в котором такое лицо считается резидентом для целей Конвенции, принимая во внимание место нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, место, где оно зарегистрировано или иным образом учреждено, и любые другие соответствующие факторы. В отсутствие такого соглашения такое лицо не имеет права на какие-либо льготы или освобождение от уплаты налога, предусмотренные настоящей Конвенцией, кроме как в той степени и таким образом, которые могут быть согласованы компетентными органами Договаривающихся государств.

СТАТЬЯ 5 ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО

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

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

a) место управления;

b) филиал:

c) офис;

d) завод;

e) мастерскую, и

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

2. Строительная площадка или строительный или монтажный объект представляют собой постоянное представительство только в том случае, если его продолжительность превышает двенадцать месяцев.

3. Несмотря на предыдущие положения настоящей статьи, термин "постоянное представительство" не считается включающим:

a) использование помещений исключительно для целей хранения, демонстрации или доставки товаров или изделий, принадлежащих предприятию;

b) поддержание запасов товаров или изделий, принадлежащих предприятию, исключительно для целей хранения, демонстрации или доставки;

c) поддержание запасов товаров или изделий, принадлежащих предприятию, исключительно для целей переработки другим предприятием;

d) содержание постоянного места деятельности исключительно с целью приобретения товаров или изделий или сбора информации для предприятия;

e) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей ведения для предприятия любой другой деятельности;

f) содержание постоянного места деятельности исключительно для любого сочетания видов деятельности, упомянутых в подпунктах с *a)* по *e),*

при условии, что такая деятельность или, в случае подпункта *f*, общая деятельность постоянного места деятельности носит подготовительный или вспомогательный характер.

4.1 Пункт 4 не применяется к постоянному месту деятельности, которое используется или обслуживается предприятием, если то же самое предприятие или тесно связанное с ним предприятие осуществляет коммерческую деятельность в том же месте или в другом месте в том же Договаривающемся государстве

и

a) это место или другое место составляет постоянное представительство предприятия или тесно связанного предприятия в соответствии с положениями настоящей Статьи, или

b) общая деятельность, возникающая в результате комбинации видов деятельности, осуществляемых двумя предприятиями в одном 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 месте или одним и тем же предприятием или тесно связанными предприятиями в двух местах, представляет собой взаимодополняющие функции, которые являются частью согласованной деловой операции.

5. Несмотря на положения пунктов 1 и 2, но с учетом положений пункта 6, когда лицо действует в Договаривающемся государстве от имени предприятия и при этом обычно заключает контракты или играет основную роль, ведущую к заключению контрактов, которые обычно заключаются без существенных изменений со стороны предприятия, и эти контракты заключаются

a) от имени предприятия или

b) для передачи права собственности или предоставления права использования собственности, принадлежащей этому предприятию или которую предприятие, имеет право использовать, или

c) для оказания этим предприятием услуг,

считается, что это предприятие имеет постоянное представительство в этом Государстве в отношении любой деятельности, которую это лицо осуществляет для предприятия, за исключением случаев, когда деятельность такого лица ограничивается теми, которые упомянуты в пункте 4, которые, если они осуществляются через постоянное место деятельности (кроме постоянного места деятельности, к которому применяется пункт 4.1), не превращает это постоянное место деятельности в постоянное представительство в соответствии с положениями этого пункта.

6. Пункт 5 не применяется, если лицо, действующее в одном Договаривающемся государстве от имени предприятия другого Договаривающегося государства, ведет предпринимательскую деятельность в первом упомянутом Государстве в качестве независимого агента и действует от имени предприятия в ходе обычной деятельности. Однако, если какое-либо лицо действует исключительно или почти исключительно от имени одного или нескольких предприятий, с которыми оно тесно связано, это лицо не должно считаться независимым агентом по смыслу настоящего пункта в отношении любого такого предприятия.

7. Тот факт, что компания, которая является резидентом одного Договаривающегося государства, контролирует или контролируется компанией, которая является резидентом другого Договаривающегося государства или которая ведет бизнес в этом другом Государстве (будь то через постоянное представительство или иным образом), сам по себе не должен считаться одной из компаний постоянным представительством другой.

8. Для целей данной Статьи физическое или юридическое лицо тесно связано с предприятием, если, исходя из всех соответствующих фактов и обстоятельств, одно контролирует другое или оба находятся под контролем одних и тех же лиц или предприятий. В любом случае физическое или юридическое лицо считается тесно связанным с предприятием, если одно из них прямо или косвенно владеет более чем 50 процентами бенефициарной доли в другом (или, в случае компании, более 50 процентами совокупного количества голосов и стоимости акций компании или бенефициарной доли в капитале компании) или если другое физическое или

юридическое лицо прямо или косвенно владеет более чем 50 процентами бенефициарной доли (или, в случае компании, более 50 процентами совокупного количества голосов и стоимости акций компании или бенефициарной доли в капитале компании) в этом лице и предприятии или двух предприятиях.

Глава III

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ

СТАТЬЯ 6

ДОХОД ОТ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА

1. Доходы, получаемые резидентом одного Договаривающегося государства от недвижимого имущества (включая доход от сельского или лесного хозяйства), расположенного в другом Договаривающемся государстве, могут облагаться налогом в этом другом Государстве.

2. Термин "недвижимое имущество" имеет значение, которое он имеет в соответствии с законодательством Договаривающегося государства, в котором находится такое имущество. Этот термин в любом случае включает имущество, вспомогательное по отношению к недвижимому имуществу, домашнему скоту и оборудованию, используемому в сельском и лесном хозяйстве, права, к которым применяются положения общего права, касающиеся земельной собственности, узуфрукт недвижимого имущества и права на переменные или фиксированные платежи в качестве компенсации за разработку или право на разработку месторождений полезных ископаемых, источников и других природных ресурсов; морские и воздушные суда недвижимым имуществом не считаются.

3. Положения пункта 1 применяются к доходам, полученным от прямого использования, сдачи в аренду или использования недвижимого имущества в любой другой форме.

4. Положения пунктов 1 и 3 распространяются также на доход от недвижимого имущества предприятия.

СТАТЬЯ 7

КОММЕРЧЕСКАЯ ПРИБЫЛЬ

1. Прибыль предприятия одного Договаривающегося государства облагается налогом только в этом Государстве, если только предприятие не осуществляет деятельность в другом Договаривающемся государстве через постоянное представительство, расположенное в нем. Если предприятие осуществляет

деятельность, как указано выше, прибыль, относящаяся к постоянному представительству в соответствии с положениями пункта 2, может облагаться налогом в этом другом Государстве.

2. Для целей настоящей Статьи и Статьи [23 A] [23 B] прибыль, относимая в каждом Договаривающемся Государстве к постоянному представительству, упомянутому в пункте 1, представляет собой прибыль, которую оно может ожидать, в частности, в отношениях с другими частями предприятия, если бы это было отдельное и независимое предприятие, занимающееся той же или аналогичной деятельностью на тех же или аналогичных условиях, с учетом выполняемых функций, используемых активов и рисков, принимаемых предприятием через постоянное представительство и через другие части предприятия.

3. Если в соответствии с пунктом 2 Договаривающееся государство корректирует прибыль, относящуюся к постоянному представительству предприятия одного из Договаривающихся государств, и соответственно облагает налогом прибыль предприятия, которая облагается налогом в другом Государстве, то другое Государство должно, в той степени, в которой это необходимо для устранения двойного налогообложения на эту прибыль, внести соответствующую корректировку в сумму налога, взимаемого с этой прибыли. При определении такой корректировки компетентные органы Договаривающихся государств при необходимости консультируются друг с другом.

4. Если прибыль включает виды дохода, о которых отдельно говорится в других статьях настоящей Конвенции, то положения этих статей не затрагиваются положениями настоящей статьи.

СТАТЬЯ 8

МЕЖДУНАРОДНАЯ ДОСТАВКА И ВОЗДУШНЫЙ ТРАНСПОРТ

1. Прибыль предприятия одного из Договаривающихся государств от эксплуатации морских или воздушных судов в международных перевозках подлежит налогообложению только в этом 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 9

АССОЦИИРОВАННЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

1. Если

a) предприятие одного Договаривающегося государства прямо или косвенно участвует в управлении, контроле или капитале предприятия другого Договаривающегося государства, или

b) одни и те же лица прямо или косвенно участвуют в управлении, контроле или капитале предприятия одного Договаривающегося государства и предприятия другого Договаривающегося государства,

и в любом случае между двумя предприятиями в их коммерческих или финансовых отношениях создаются или устанавливаются условия, отличные от тех, которые были бы установлены между независимыми предприятиями, то любая прибыль, которая, если бы не эти условия, была начислена одному из предприятий, но в силу этих условий не начислена таким образом, может быть включена в прибыль этого предприятия и облагаться налогом соответственно.

2. Если Договаривающееся государство включает в прибыль предприятия этого Государства - и соответственно облагает налогами - прибыль, с которой предприятие другого Договаривающегося государства облагается налогом в этом другом Государстве, и включенная таким образом прибыль является прибылью, которая была бы начислена на предприятие первого упомянутого Государства, если бы условия, установленные между двумя предприятиями, были такими, которые были бы установлены между независимыми предприятиями, то это другое Государство должно внести соответствующую корректировку в сумму налога, взимаемого с этой прибыли. При определении такой корректировки должны быть приняты во внимание другие положения настоящей Конвенции, и компетентные органы Договаривающихся государств при необходимости консультируются друг с другом.

СТАТЬЯ 10

ДИВИДЕНДЫ

1. Дивиденды, выплачиваемые компанией, которая является резидентом одного Договаривающегося государства, резиденту другого Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом другом Государстве.

2. Однако дивиденды, выплачиваемые компанией, которая является резидентом одного Договаривающегося государства, также могут облагаться налогом в этом Государстве в соответствии с законодательством этого Государства, но если фактический владелец дивидендов является резидентом другого Договаривающегося государства, взимаемый таким образом налог не должен превышать:

a) 5 процентов от общей суммы дивидендов, если собственником-бенефициаром является компания, которая напрямую владеет не менее 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды, в течение 365-дневного периода, который включает день выплаты дивидендов (для целей расчета этого периода не должны

учитываться изменения прав собственности, которые могут быть непосредственно результатом корпоративной реорганизации, такой как слияние или разделение, компании, владеющей акциями или выплачивающей дивиденды);

b) 15 процентов от общей суммы дивидендов во всех остальных случаях.

Компетентные органы Договаривающихся государств по взаимному согласию определят способ применения этих ограничений. Настоящий пункт не влияет на налогообложение компании в отношении прибыли, из которой выплачиваются дивиденды.

3. Термин "дивиденды", используемый в данной статье, означает доход от акций, акций с правом получения дивиденда или прав на акции с правом получения дивиденда , акций горнодобывающих компаний, учредительских акций или иных прав, не являющихся долговыми требованиями, участие в прибыли, а также доход от других корпоративных прав, который подлежит такому же налогообложению, что и доход от акций в соответствии с законодательством Государства, резидентом которого является компания, осуществляющая распределение.

4. Положения пунктов 1 и 2 не применяются, если собственник-бенефициар дивидендов, являющийся резидентом одного Договаривающегося государства, ведет деятельность в другом Договаривающемся государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, через расположенное в нем постоянное представительство и холдинг, в отношении которого выплачиваются дивиденды, фактически связан с таким постоянным представительством.

В таком случае применяются положения Статьи 7.

5. Если компания, являющаяся резидентом одного Договаривающегося государства, получает прибыль или доход от другого Договаривающегося государства, это другое Государство не может облагать налогом дивиденды, выплачиваемые компанией, за исключением случаев, когда такие дивиденды выплачиваются резиденту этого другого Договаривающегося государства или если холдинг, в отношении которого выплачиваются дивиденды, фактически связан с постоянным представительством, расположенным в этом другом Государстве, и не облагает нераспределенную прибыль компании налогом на нераспределенная прибыль компании, даже если выплаченные дивиденды или нераспределенная прибыль полностью или частично состоят из прибыли или дохода, возникающего в таком другом Государстве.

СТАТЬЯ 11

ПРОЦЕНТЫ

1. Проценты, возникающие в одном Договаривающемся государстве и выплачиваемые резиденту другого Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом другом Государстве.

2. Однако проценты, возникающие в одном Договаривающемся государстве, могут также облагаться налогом в этом Государстве в соответствии с законодательством этого Государства, но если фактический владелец процентов является резидентом другого Договаривающегося государства, взимаемый таким образом налог не должен превышать 10 процентов от общей суммы процентов. Компетентные органы Договаривающихся государств по взаимному согласию определят способ применения этих ограничений.

3. Термин "проценты", использующийся в настоящей Статье, означает доход от долговых требований любого рода, независимо от того, обеспечен ли он ипотечным залогом и имеет ли право участвовать в прибылях должника, и, в частности, доход от государственных ценных бумаг и доход от облигаций или долговых обязательств, включая премии и цены, связанные с такими ценными бумагами, облигациями или долговыми обязательствами. Пени за просрочку платежа не считаются процентами для целей настоящей Статьи.

4. Положения пунктов 1 и 2 не применяются, если собственник-бенефициар процентов, являющийся резидентом одного Договаривающегося государства, ведет деятельность в другом Договаривающемся государстве, в котором проценты возникают через расположенное в нем постоянное представительство, а долговое требование, в отношении которого выплачиваются проценты, фактически связано с таким постоянным представительством. В таком случае применяются положения Статьи 7.

5. Считается, что проценты возникают в Договаривающемся государстве, если плательщиком является резидент этого Государства. Однако если лицо, выплачивающее проценты, независимо от того, является ли оно резидентом Договаривающегося государства или нет, имеет в Договаривающемся государстве постоянное представительство, в связи с которым возникла задолженность, по которой выплачиваются проценты, и такие проценты начисляются таким постоянным представительством, считается, что такой интерес возникает в том государстве, в котором находится постоянное представительство.

6. Если по причине особых отношений между плательщиком и собственником-бенефициаром или между ними обоими и каким-либо другим лицом сумма процентов, с учетом требования о выплате долга, по которому они выплачиваются, превышает сумму, которая могла бы быть согласована между плательщиком и собственником-бенефициаром, при отсутствии таких отношений, положения настоящей Статьи применяются только к последней указанной сумме. В таком случае избыточная часть платежей по-прежнему подлежит налогообложению в соответствии с законодательством каждого Договаривающегося государства с учетом других положений настоящей Конвенции.

СТАТЬЯ 12

РОЯЛТИ

1. Роялти, возникающие в одном Договаривающемся государстве и фактически принадлежащие резиденту другого Договаривающегося государства, подлежат налогообложению только в этом другом Государстве.

2. Термин "роялти", как он используется в настоящей Статье, означает платежи любого рода, полученные в качестве вознаграждения за использование или право использования любых авторских прав на литературные, художественные или научные произведения, включая кинематографические фильмы, любой патент, товарный знак, дизайн или модель, план, секретную формулу или процесс, или информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта.

3. Положения пункта 1 не применяются, если собственник-бенефициар роялти, являющийся резидентом одного Договаривающегося государства, ведет деятельность в другом Договаривающемся государстве, в котором роялти возникают через расположенное в нем постоянное представительство, а долговое требование, в отношении которого выплачиваются роялти, фактически связано с таким постоянным представительством. В таком случае применяются положения Статьи 7.

4. Если по причине особых отношений между плательщиком и собственником-бенефициаром или между ними обоими и каким-либо другим лицом сумма роялти, с учетом использования, прав или информации, за которую они выплачиваются, превышает сумму, которая могла бы быть согласована между плательщиком и собственником-бенефициаром, при отсутствии таких отношений, положения настоящей Статьи применяются только к последней указанной сумме. В таком случае избыточная часть платежей по-прежнему подлежит налогообложению в соответствии с законодательством каждого Договаривающегося государства с учетом других положений настоящей Конвенции.

СТАТЬЯ 13

ПРИРОСТ КАПИТАЛА

1. Прирост капитала, получаемый резидентом одного Договаривающегося государства от отчуждения недвижимого имущества, указанного в Статье 6 и находящегося в другом Договаривающемся государстве, могут облагаться налогом в этом другом Государстве.

2. Прирост капитала от отчуждения движимого имущества, составляющего часть коммерческой собственности постоянного представительства, которое предприятие одного Договаривающегося государства имеет в другом Договаривающемся

государстве, включая такие доходы от отчуждения такого постоянного представительства (отдельно или со всем предприятием), могут облагаться налогом в этом другом Государстве.

3. Прирост капитала, который предприятие Договаривающегося государства, которое эксплуатирует морские или воздушные суда в международных перевозках, получает от отчуждения таких морских или воздушных судов или движимого имущества, имеющего отношение к эксплуатации таких морских или воздушных судов , облагается налогом только в этом Государстве.

4. Прирост капитала, полученный резидентом одного Договаривающегося государства от отчуждения акций или сопоставимых долей, таких как доли в партнерстве или трасте, может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, если в любое время в течение 365 дней, предшествующих отчуждению, эти акции или сопоставимые проценты, полученные более чем на 50 процентов своей стоимости прямо или косвенно от недвижимого имущества, как это определено в Статье 6, находящегося в этом другом Государстве.

5. Прирост капитала от отчуждения любого имущества, кроме указанного в пунктах 1, 2, 3 и 4, подлежит налогообложению только в том Договаривающемся государстве, резидентом которого является отчуждающий.

[СТАТЬЯ 14 - УСЛУГИ НЕЗАВИСИМЫХ ПОДРЯДЧИКОВ]

[УДАЛЕНО]

СТАТЬЯ 15

ДОХОД ОТ РАБОТЫ ПО НАЙМУ

1. В соответствии с положениями Статей 16, 18 и 19, заработная плата и другие аналогичные вознаграждения, получаемые резидентом Договаривающегося государства в отношении работы по найму, подлежат налогообложению только в этом Государстве, если только работа по найму не осуществляется в другом Договаривающемся государстве. Если работа по найму осуществляется таким образом, полученное в связи с этим вознаграждение может облагаться налогом в этом другом Государстве.

2. Несмотря на положения пункта 1, вознаграждение, получаемое резидентом одного Договаривающегося государства в отношении работы по найму, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве, подлежит налогообложению только в первом упомянутом Государстве, если:

а) получатель находится в другом Государстве в течение периода или периодов, не превышающих в совокупности 183 дней в любом двенадцатимесячном периоде, начинающемся или заканчивающемся в соответствующем финансовом году, и

b) вознаграждение выплачивается работодателем или от имени работодателя, который не является резидентом другого Государства, и

c) вознаграждение не выплачивается постоянным представительством, которое работодатель имеет в другом Государстве.

3. Несмотря на предыдущие положения настоящей Статьи, вознаграждение, получаемое резидентом одного Договаривающегося государства в качестве члена регулярного состава морского или воздушного судна, эксплуатируемого в международном сообщении, за исключением работы на борту морского или воздушного судна, эксплуатируемого исключительно в пределах другого Договаривающегося государства, подлежит налогообложению только в первом Договаривающемся государстве.

СТАТЬЯ 16

ВОЗНАГРАЖДЕНИЕ ДИРЕКТОРОВ

Директорское вознаграждение и другие аналогичные платежи, получаемые резидентом одного Договаривающегося государства в качестве члена совета директоров компании, которая является резидентом другого Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом другом Государстве.

СТАТЬЯ 17

РАБОТНИКИ ИНДУСТРИИ РАЗВЛЕЧЕНИЙ И СПОРТСМЕНЫ

1. Несмотря на положения Статьи 15, доход, полученный резидентом одного Договаривающегося государства в качестве работника индустрии развлечений, в частности, в театре, кино, на радио или телевидении, либо в качестве музыканта или спортсмена, от личной деятельности этого резидента, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве, может облагаться налогом в этом другом Государстве.

2. Если доход от личной деятельности, осуществляемой артистом или спортсменом, действующим в качестве такового, начисляется не работнику индустрии развлечений или спортсмену, а другому лицу, этот доход может, несмотря на положения Статьи 15, облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором осуществляется деятельность артиста или спортсмена.

СТАТЬЯ 18

ПЕНСИЯ

С учетом положений пункта 2 Статьи 19 пенсии и другие подобные вознаграждения , выплачиваемые резиденту Договаривающегося государства в связи с прошлой работой по найму, подлежат налогообложению только в этом Государстве.

СТАТЬЯ 19

ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЛУЖБА

1. a) Заработная плата, оклад и другое подобное вознаграждение, выплачиваемое Договаривающимся государством или его политическим подразделением или местным органом власти физическому лицу в отношении услуг, оказываемых этому Государству , его подразделению или местному органу власти, подлежат налогообложению только в этом Государстве.

b) Однако такие оклады, заработная плата и другие подобные вознаграждения подлежат налогообложению только в другом Договаривающемся государстве, если услуги оказываются в этом Государстве и физическое лицо является резидентом этого Государства, который:

(i) является гражданином этого Государства; или

(ii) не стал резидентом этого Государства исключительно с целью оказания услуг.

2. a) Несмотря на положения пункта 1, пенсии и другое подобное вознаграждение, выплачиваемое Договаривающимся государством или его политическим подразделением или местным органом власти физическому лицу в отношении услуг, оказываемых этому Государству, его подразделению или местному органу власти, подлежат налогообложению только в этом Государстве.

b) Однако такие пенсии и другие подобные вознаграждения подлежат налогообложению только в другом Договаривающемся государстве, если физическое лицо является резидентом и гражданином этого Государства.

3. Положения Статей 15, 16, 17, и 18 применяются к окладам, заработной плате, пенсиям и другим подобным вознаграждениям в отношении услуг, оказываемых в связи с коммерческой деятельностью, осуществляемой Договаривающимся государством или его политическим подразделением или местным органом власти.

СТАТЬЯ 20

УЧАЩИЕСЯ

Выплаты, которые студент или стажер, являющийся или являвшийся непосредственно перед посещением одного Договаривающегося государства резидентом другого Договаривающегося государства и находящийся в первом упомянутом Государстве исключительно с целью получения образования или профессиональной подготовки, получает для целей своего содержания, образования или профессиональной подготовки, не подлежат налогообложению в этом Государстве при условии, что такие платежи происходят из источников за пределами этого Государства.

СТАТЬЯ 21

ПРОЧИЕ ДОХОДЫ

1. Статьи дохода резидента Договаривающегося государства, где бы они ни возникали, не упомянутые в предыдущих статьях настоящей Конвенции, подлежат налогообложению только в этом Государстве.

2. Положения пункта 1 не применяются к доходам, кроме дохода от недвижимого имущества, как это определено в пункте 2 Статьи 6, если получатель такого дохода, будучи резидентом Договаривающегося государства, ведет бизнес в другом Договаривающемся государстве через расположенное в нем постоянное представительство и право или собственность, в отношении которых выплачивается доход, фактически связаны с таким постоянным представительством. В таком случае применяются положения Статьи 7.

Глава IV

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КАПИТАЛА

СТАТЬЯ 22

КАПИТАЛ

1. Капитал, представленный недвижимым имуществом, указанным в Статье 6, принадлежащим резиденту одного Договаривающегося государства и находящимся в другом Договаривающемся государстве, может облагаться налогом в этом другом Государстве.

2. Капитал, представленный движимым имуществом, составляющим часть коммерческой собственности постоянного представительства, которое предприятие одного Договаривающегося государства имеет в другом Договаривающемся государстве, может облагаться налогом в этом другом Государстве.

3. Капитал предприятия Договаривающегося государства, которое эксплуатирует морские или воздушные суда в международных перевозках, представленный такими морскими или воздушными судами, а также движимое имущество, имеющее отношение к эксплуатации таких морских или воздушных судов, подлежит налогообложению только в этом Государстве.

4. Все прочие элементы капитала резидента Договаривающегося государства подлежат налогообложению только в этом Государстве.

Глава V

МЕТОДЫ УСТРАНЕНИЯ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

СТАТЬЯ 23 А

МЕТОД ОСВОБОЖДЕНИЯ

1. Если резидент одного Договаривающегося государства получает доход или владеет капиталом, который 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, или потому что капитал также является капиталом, принадлежащим резиденту этого Государства), первое упомянутое Государство с соблюдением положений пунктов 2 и 3 освобождает такой доход или капитал от налога.

2. Если резидент одного Договаривающегося Государства получает статьи дохода, которые могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве в соответствии с положениями Статей 10 и 11 (за исключением случаев, когда эти положения разрешают налогообложение в этом другом Государстве исключительно потому, что доход также является доходом, полученным резидентом этого Государства), первое упомянутое Государство разрешает в качестве вычета из налога на доход этого резидента определять сумму, равную налогу, уплаченному в этом другом Государстве. Однако такой вычет не должен превышать ту часть налога, которая была рассчитана до вычета, и которая относится к таким статьям дохода, полученным в этом другом Государстве.

3. Если в соответствии с каким-либо положением Конвенции полученный доход или капитал, принадлежащий резиденту Договаривающегося государства, освобождается от налога в этом Государстве, такое Государство, тем не менее, может при расчете суммы налога на оставшийся доход или капитал такого резидента учитывать освобожденный доход или капитал.

4. Положения пункта 1 не применяются к полученному доходу или капиталу, принадлежащему резиденту одного Договаривающегося государства, если другое Договаривающееся государство применяет положения настоящей Конвенции для освобождения такого дохода или капитала от налога или применяет положения пункта 2 Статьи 10 или 11 к такому доходу.

СТАТЬЯ 23

В КРЕДИТНЫЙ МЕТОД

1. Если резидент одного Договаривающегося государства получает доход или владеет капиталом, который 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, или потому что капитал также является капиталом, принадлежащим резиденту этого Государства), первое упомянутое Государство одобряет:

a) в качестве вычета из налога на доход этого резидента сумму, равную подоходному налогу, уплаченному в этом другом Государстве;

b) в качестве вычета из налога на капитал этого резидента сумму, равную налогу на капитал, уплаченному в этом другом Государстве;

Однако такой вычет в любом случае не должен превышать ту часть подоходного налога или налога на капитал, рассчитанную до вычета, которая относится, в зависимости от обстоятельств, к доходу или капиталу, которые могут облагаться налогом в этом другом Государстве.

2. Если в соответствии с каким-либо положением Конвенции полученный доход или капитал, принадлежащий резиденту Договаривающегося государства, освобождается от налога в этом Государстве, такое Государство, тем не менее, может при расчете суммы налога на оставшийся доход или капитал такого резидента учитывать освобожденный доход или капитал.

Глава VI

ОСОБЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

СТАТЬЯ 24

НЕДИСКРИМИНАЦИЯ

1. Граждане одного Договаривающегося государства не должны подвергаться в другом Договаривающемся государстве никакому налогообложению или любому связанному с ним требованию, которое отличается или является более обременительным, чем налогообложение и связанные с ним требования, к которым граждане этого другого Государства могут быть подвергнуты при тех же обстоятельствах, в частности в отношении резидентства. Это положение, несмотря на положения Статьи 1, также применяется к лицам, которые не являются резидентами одного или обоих Договаривающихся государств.

2. Лица без гражданства, которые являются резидентами Договаривающегося государства не должны подвергаться в другом Договаривающемся государстве никакому налогообложению или любому связанному с ним требованию, которое отличается или является более обременительным, чем налогообложение и связанные с ним требования, к которым граждане этого другого Государства могут быть подвергнуты при тех же обстоятельствах, в частности в отношении резидентства.

3. Налогообложение постоянного представительства, которое предприятие одного Договаривающегося государства имеет в другом Договаривающемся государстве, не должно быть менее благоприятным в этом другом Государстве, чем налогообложение предприятий этого другого Государства, осуществляющих такую же деятельность. Это положение не должно толковаться как обязывающее одно Договаривающееся государство предоставлять резидентам другого Договаривающегося государства какие-либо личные льготы и скидки для целей налогообложения в связи с гражданским статусом или семейными обязанностями, которые оно предоставляет своим резидентам .

4. За исключением случаев, когда применяются положения пункта 1 Статьи 9, пункта 6 Статьи 11 или пункта 4 Статьи 12, проценты, роялти и другие выплаты, выплачиваемые предприятием Договаривающегося государства резиденту другого Договаривающегося Государства должны для целей определения налогооблагаемой прибыли такого предприятия подлежать вычету на тех же условиях, как если бы они были выплачены резиденту первого упомянутого Государства. Аналогичным образом, любые долги предприятия одного Договаривающегося государства резиденту другого Договаривающегося государства подлежат вычету в целях определения налогооблагаемого капитала такого предприятия на тех же условиях, как если бы они были переданы резиденту первого упомянутого Договаривающегося государства.

5. Предприятия Договаривающегося Государства, капитал которых полностью или частично принадлежит или контролируется, прямо или косвенно, одним или несколькими резидентами другого Договаривающегося государства, не подлежат в первом упомянутом Государстве никакому налогообложению или любому связанному с ним требованию, которое является другим или более обременительным, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подчиняются или могут быть подвергнуты другие аналогичные предприятия первого упомянутого Государства.

6. Положения настоящей статьи, несмотря на положения Статьи 2, применяются к налогам любого вида.

СТАТЬЯ 25

ПРОЦЕДУРА ВЗАИМНОГО СОГЛАСОВАНИЯ

1. Если какое-либо лицо считает, что действия одного или обоих Договаривающихся государств приводят или приведут для него к налогообложению, не соответствующему положениям настоящей Конвенции, оно может, независимо от средств правовой защиты, предусмотренных внутренним законодательством этих Государств, представить свое дело в компетентный орган любого Договаривающегося

государства. Заявление должно быть представлено в течение трех лет с момента первого уведомления о действиях, приводящих к налогообложению не в соответствии с положениями Конвенции.

2. Компетентный орган должен стремиться, если возражение кажется ему обоснованным и, если он сам не может прийти к удовлетворительному решению, разрешить дело по взаимному согласию с компетентным органом другого Договаривающегося государства с целью избегания налогообложения, которое не соответствует Конвенции. Любое достигнутое соглашение будет выполняться независимо от сроков, установленных внутренним законодательством Договаривающихся государств.

3. Компетентные органы Договаривающихся государств будут стремиться разрешить по взаимному согласию любые проблемы или сомнения, возникающие при толковании или применении Конвенции. Они также могут проводить совместные консультации по устранению двойного налогообложения в случаях, не предусмотренных Конвенцией.

4. Компетентные органы Договаривающихся государств могут общаться друг с другом напрямую, в том числе через совместную комиссию, состоящую из них самих или их представителей, с целью достижения соглашения в смысле предыдущих пунктов.

5. Если

a) в соответствии с пунктом 1, лицо представило дело компетентному органу Договаривающегося государства на основании того, что действия одного или обоих Договаривающихся государств привели для этого лица к налогообложению не в соответствии с положениями настоящей Конвенции, и

b) компетентные органы не могут прийти к соглашению относительно разрешения этого дела в соответствии с пунктом 2 в течение двух лет с даты, когда вся информация , требуемая компетентными органами для рассмотрения дела, была предоставлена обоим таким компетентным органам,

любые нерешенные вопросы, вытекающие из дела, должны быть переданы в арбитраж по письменному запросу лица. Однако эти нерешенные вопросы не подлежат передаче в арбитраж, если решение по этим вопросам уже было вынесено судом или административным судом любого государства. Не считая случаев, когда лицо, на которое непосредственно влияет дело, не принимает взаимное соглашение, которое реализует арбитражное решение, это решение является обязательным для обоих Договаривающихся государств и должно выполняться, несмотря на любые временные ограничения, предусмотренные внутренним законодательством этих Государств. Компетентные органы Договаривающихся государств по взаимному согласию определят способ применения этих пунктов.

СТАТЬЯ 26

ОБМЕН ИНФОРМАЦИЕЙ

1. Компетентные органы Договаривающихся Государств будут обмениваться такой информацией, которая может иметь отношение к выполнению положений настоящей Конвенции или к управлению или обеспечению соблюдения национального законодательства, касающегося налогов любого вида, взимаемых от имени Договаривающихся государств, или их административно-территориальных образований или местных властей, если налогообложение по ним не противоречит Конвенции. Обмен информацией не ограничивается Статьями 1 и 2.

2. Любая информация, полученная Договаривающимся государством в соответствии с пунктом 1, считается секретной так же, как и информация, полученная в соответствии с внутренним законодательством этого государства, и должна быть раскрыта только лицам или органам (включая суды и административные органы), имеющим отношение к оценке или сбору, исполнению или судебному преследованию в отношении рассмотрения апелляций в отношении налогов, указанных в пункте 1, или к надзору за вышеуказанным. Такие лица или органы должны использовать информацию только для этих целей. Они могут раскрывать информацию в публичных судебных разбирательствах или в судебных решениях. Несмотря на вышесказанное, информация, полученная Договаривающимся государством, может использоваться для других целей, если это допустимо в соответствии с законодательством обоих государств, и компетентный орган предоставившего информацию Государства разрешает такое использование.

3. Ни в коем случае положения пунктов 1 и 2 не могут толковаться как налагающие на Договаривающееся государство следующие обязательства:

a) осуществлять административные меры, противоречащие законам и административной практике того или другого Договаривающегося государства;

b) предоставлять информацию, которую нельзя получить в соответствии с законодательством или в ходе обычной административной практики этого или другого Договаривающегося государства;

c) предоставлять информацию, которая раскрывала бы любую торговую, деловую, промышленную, коммерческую или профессиональную тайну или торговый процесс, или информацию, раскрытие которой противоречило бы государственной политике (*ordre public*).

4. Если информация запрашивается одним Договаривающимся государством в соответствии с настоящей Статьей, другое Договаривающееся государство должно использовать свои средства по сбору информации для получения запрошенной информации, даже если этому другому Государству для его собственных налоговых целей такая информация может не потребоваться. Обязательство, содержащееся в

предыдущем предложении, подпадает под ограничения пункта 3, однако такие ограничения ни в коем случае не могут толковаться как позволяющие Договаривающемуся государству отказываться от предоставления информации только потому, что оно не имеет внутренней заинтересованности в такой информации.

5. Ни в коем случае положения пункта 3 не должны толковаться как разрешающие Договаривающемуся государству отказываться от предоставления информации только на том основании, что эта информация принадлежит банку, другому финансовому учреждению, номинальному держателю или лицу, действующему в агентстве или в качестве доверенного лица, или потому что это касается долей в праве собственности.

СТАТЬЯ 27

ПОМОЩЬ ПРИ СБОРЕ НАЛОГОВ[1]

1. Договаривающиеся государства будут оказывать друг другу помощь в сборе налоговых задолженностей. Эта помощь не ограничивается Статьями 1 и 2. Компетентные органы Договаривающихся государств по взаимному согласию определят способ применения этой Статьи.

2. Термин "налоговая задолженность", используемый в настоящей Статье, означает сумму, причитающуюся в отношении налогов любого вида, взимаемых от имени Договаривающихся государств или их административно-территориальных образований или местных властей, если налогообложение по ним не противоречит настоящей Конвенции или любому другому документу, участниками которого являются Договаривающиеся государства, а также процентов, административных штрафов и затрат на сбор или хранение, связанных с такой суммой.

3. Если налоговая задолженность Договаривающегося государства имеет исковую силу в соответствии с законодательством этого Государства и принадлежит лицу, которое в то время не может в соответствии с законодательством этого Государства воспрепятствовать его взысканию, такая налоговая задолженность должна по требованию компетентного органа этого Государства, приниматься для целей взимания компетентным органом другого Договаривающегося государства. Эта налоговая задолженность должна собираться этим другим Государством в соответствии с положениями его законодательства, применимого к взысканию и сбору его собственных налогов, как если бы налоговая задолженность была налоговой задолженностью этого другого Государства.

4. Если налоговая задолженность Договаривающегося государства представляет собой требование, в отношении которого это Государство может в соответствии со своим законодательством принять меры по обеспечению его взыскания, такая налоговая задолженность должна по запросу компетентного органа этого Государства быть принята для целей принятия мер по сохранению компетентным органом другого

Договаривающегося государства. Это другое Государство принимает меры по сохранению в отношении этой налоговой задолженности в соответствии с положениями своего законодательства, как если бы налоговая задолженность была налоговой задолженностью этого другого Государства, даже если во время применения таких мер налоговая задолженность не подлежит принудительному исполнению в первом упомянутом Государстве или причитается лицу, которое имеет право предотвратить ее сбор.

---

[1] В некоторых странах внутреннее законодательство, политика или административные порядки могут не допускать или не оправдывать вид помощи, предусмотренной настоящей Статьей, или могут требовать, чтобы

этот вид помощи был ограничен, например, странами с аналогичными налоговыми системами или налоговыми ведомствами или в отношении покрываемых налогов. По этой причине Статья должна быть включена в Конвенцию только в том случае, если каждое Государство заключает, что на основе факторов, описанных в пункте 1 Комментария к Статье, они могут согласиться оказывать помощь в сборе налогов, взимаемых другим Государством

5. Несмотря на положения пунктов 3 и 4, на налоговую задолженность, принятую Договаривающимся государством для целей пункта 3 или 4, не должны распространяться временные ограничения и не должен предоставляется какой-либо приоритет, применимый к налоговой задолженности в соответствии с законодательством этого Государства в силу его характера как такового. Кроме того, налоговая задолженность, принятая Договаривающимся государством для целей пункта 3 или 4, не имеет в этом Государстве какого-либо приоритета, применимого к этой налоговой задолженности в соответствии с законодательством другого Договаривающегося государства.

6. Судебные разбирательства в отношении существования, действительности или размера налоговой задолженности одного Договаривающегося государства не должны рассматриваться в судах или административных органах другого Договаривающегося государства.

7. Если в любое время после того, как Договаривающееся государство направило запрос в соответствии с пунктом 3 или 4 и до того, как другое Договаривающееся государство собрало и перевело соответствующую налоговую задолженность первому упомянутому Государству, соответствующая налоговая задолженность перестает быть

а) в случае запроса согласно пункту 3, налоговой задолженностью первого упомянутого Государства, которая подлежит исполнению в соответствии с законодательством этого Государства и причитается лицу, которое в то время не может в соответствии с законами этого Государства, предотвратить ее сбор, или

b) в случае запроса в соответствии с пунктом 4, налоговой задолженностью первого упомянутого Государства, в отношении которой это Государство может в соответствии со своими законами принять меры сохранения с целью обеспечения ее взыскания

компетентный орган первого упомянутого Государства незамедлительно уведомляет компетентный орган другого Государства об этом факте, и, по выбору другого государства, первое упомянутое Государство либо приостанавливает, либо отзывает свой запрос.

8. Ни в коем случае положения настоящей Статьи не могут быть истолкованы как налагающие на Договаривающееся государство обязательство:

a) осуществлять административные меры, противоречащие законам и административной практике того или другого Договаривающегося государства;

b) принимать меры, противоречащие государственной политике (*публичный порядок*);

c) оказывать помощь, если другое Договаривающееся государство не приняло всех разумных мер по взысканию или сохранению, в зависимости от обстоятельств, доступных в соответствии с его законодательством или административной практикой;

d) оказывать помощь в тех случаях, когда административная нагрузка для этого Государства явно несоразмерна выгоде, которую может извлечь другое Договаривающееся государство.

СТАТЬЯ 28

СОТРУДНИКИ ДИПЛОМАТИЧЕСКИХ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВ И КОНСУЛЬСКИХ УЧРЕЖДЕНИЙ

Ничто в настоящей Конвенции не влияет на налоговые привилегии сотрудников дипломатических представительств или консульских учреждений в соответствии с общими нормами международного права или в соответствии с положениями специальных соглашений.

СТАТЬЯ 29

ПРАВО НА ЛЬГОТЫ[1]

1. [Положение, которое с учетом пунктов 3–5 ограничивает льготы по договору резидентом Договаривающегося государства, который является "квалифицированным лицом", как это определено в пункте 2].

2. [Определение ситуаций, когда резидент является квалифицированным лицом, которое охватывает

– физическое лицо;

– Договаривающееся государство, его административно-территориальные образования, их агентства и органы;

– определенные публичные компании и организации;

– некоторые аффилированные лица публичных компаний и организаций;

– некоторые некоммерческие организации и признанные пенсионные фонды;

– другие предприятия, отвечающие определенным требованиям к собственности и размыванию базы;

– некоторые фонды коллективного инвестирования.]

3. [Положение, которое предоставляет льготы по договору определенному доходу, полученному лицом, не являющимся квалифицированным лицом, если это лицо занимается активным ведением бизнеса в Государстве резидентства, и доход исходит от этого бизнеса или является второстепенным].

4. [Положение, которое предоставляет льготы по договору лицу, не являющемуся квалифицированным лицом, если по крайней мере больше, чем согласованная доля этого юридического лица, принадлежит определенным лицам, имеющим право на равные льготы].

5. [Положение, предоставляющее льготы по договору лицу, которое квалифицируется как

"компания с центральным офисом"].

6. [Положение, которое позволяет компетентному органу Договаривающегося государства предоставлять лицу определенные льготы по договору, если в других льготах было отказано в соответствии с пунктом 1].

7. [Определения, применимые для целей пунктов 1-7].

8. а) Если

(i) предприятие одного Договаривающегося государства получает доход от другого Договаривающегося государства, и первое упомянутое Государство рассматривает такой

---

[1] Составление данной Статьи будет зависеть от того, как Договаривающиеся государства решат реализовать свое общее намерение, отраженное в преамбуле Конвенции и включенное в минимальный стандарт, согласованный в рамках проекта ОЭСР/G20 по размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, чтобы устранить двойное налогообложение без создания возможностей для отказа от налогообложения или снижения налогообложения за счет уклонения от уплаты налогов или их избегания, в том числе посредством договоренностей о покупках. Это может быть сделано либо путем принятия только пункта 9, либо путем принятия подробной версии пунктов с 1 по 7, которая описана в Комментарии к Статье 29, вместе с реализацией механизма предотвращения потайных

ходов, как это описано в пункте 187 настоящего Комментария, или путем принятия пункта 9 вместе с любыми изменениями пунктов 1-7, описанными в Комментарии к Статье 29.

доход как относящийся к постоянному представительству предприятия, расположенному в третьей юрисдикции, и

(ii) прибыль, относящаяся к этому постоянному представительству, освобождена от налога в первом упомянутом Государстве,

льготы по настоящей Конвенции не применяются к какой-либо статье дохода, налог на которую в третьей юрисдикции меньше наименьшего из [ставки, которая будет определена в двустороннем порядке] суммы этой статьи дохода и 60 процентов налога, который будет применяться в первом упомянутом Государстве к этой статье дохода, если это постоянное представительство находится в первом упомянутом Государстве. В таком случае любой доход, к которому применяются положения настоящего пункта, по-прежнему подлежит налогообложению в соответствии с внутренним законодательством другого Государства, несмотря на любые другие положения Конвенции.

b) Предыдущие положения настоящего пункта не применяются, если доход, полученный от другого Государства, исходит от активного ведения бизнеса, осуществляемого через постоянное представительство (кроме бизнеса по инвестированию, управлению или простому хранению инвестиций за собственный счет предприятия, если только эти виды деятельности не являются банковскими, страховыми или операциями с ценными бумагами, осуществляемыми соответственно банком, страховой компанией или зарегистрированным дилером по ценным бумагам).

c) Если в льготах по настоящей Конвенции отказано в соответствии с предыдущими положениями настоящего пункта в отношении статьи дохода, получаемой резидентом одного Договаривающегося государства, компетентный орган другого Договаривающегося государства может, тем не менее, предоставлять эти льготы в отношении этой статьи 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 удовлетворял требованиям данного пункта (например, наличие убытков). Компетентный орган Договаривающегося государства, которому был направлен запрос в соответствии с предыдущим предложением, должен проконсультироваться 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 обстоятельства соответствовало бы цели соответствующих положений настоящей Конвенции.

СТАТЬЯ 30

ТЕРРИТОРИАЛЬНОЕ РАСШИРЕНИЕ[1]

1. Настоящая Конвенция может распространяться полностью или с любыми необходимыми изменениями [на любую часть территории (Государства А) или (Государства В), которая специально исключена из области применения Конвенции или], на любое Государство или территорию, за международные отношения которой (Государство А) или (Государство В) несет ответственность, которая взимает налоги, по своему характеру аналогичные тем, к которым применяется Конвенция. Любое такое распространение вступает в силу с такой даты и подлежит таким изменениям и условиям, включая условия прекращения действия, которые могут быть указаны и согласованы между Договаривающимися государствами в приложениях, подлежащих обмену по дипломатическим каналам или любым другим способом в соответствии с их конституционными процедурами.

2. Не считая случаев, когда оба Договаривающихся государства договорились об ином, прекращение одним из них действия Конвенции в соответствии со Статьей 32 также прекращает в порядке, предусмотренном в этой статье, применение Конвенции [к любой части территории (Государства А) или (Государства В) или] в любом Государстве или территории, на которой она была распространена в соответствии с настоящей Статьей.

---

[1] Слова в скобках имеют значение, когда специальным положением часть территории Договаривающегося государства исключается из области применения Конвенции.

Глава VII

ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

СТАТЬЯ 31

ВСТУПЛЕНИЕ В СИЛУ

1. Настоящая Конвенция подлежит ратификации, и обмен ратификационными грамотами будет произведен в кратчайшие сроки.

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

а) (в Государстве А): .

b) (в Государстве B): .

СТАТЬЯ 32

ПРЕКРАЩЕНИЕ ДЕЙСТВИЯ

Настоящая Конвенция остается в силе до прекращения ее действия Договаривающимся государством. Любое Договаривающееся государство может прекратить действие Конвенции по дипломатическим каналам, уведомив о таком прекращении не менее чем за шесть месяцев до окончания любого календарного года после года, в котором Конвенция прекращает действие:

a) (в Государстве A):

b) (в Государстве B):

ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНАЯ ОГОВОРКА[1]

---

[1] Заключительная оговорка относительно подписания должна быть составлена в соответствии с конституционной процедурой обоих Договаривающихся государств.

КОММЕНТАРИИ К СТАТЬЯМ ТИПОВОЙ КОНВЕНЦИИ ПО НАЛОГАМ

Пункт 1

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1 ОТНОСИТЕЛЬНО ЛИЦ, НА КОТОРЫХ РАСПРОСТРАНЯЕТСЯ

ДЕЙСТВИЕ КОНВЕНЦИИ

1. Принимая во внимание, что многие конвенции, заключенные в первой половине 20-го века, были применимы к "гражданам" Договаривающихся государств, конвенции, заключенные впоследствии, почти всегда применяются к "резидентам" одного или обоих Договаривающихся государств независимо от гражданства. Этот подход отражен в пункте 1. Термин "резидент" определен в Статье 4. Тот факт, что лицо является резидентом Договаривающегося государства, не означает, однако, что это лицо автоматически имеет право на льготы по Конвенции, поскольку в некоторых или во всех этих льготах может быть отказано в соответствии с различными положениями Конвенции, в том числе с положениями Статьи 29.

Пункт 2

2. В этом пункте рассматривается ситуация с доходами юридических лиц или образований, которые одно или оба Договаривающихся государства рассматривают для целей налогообложения как полностью или частично прозрачные с финансовой точки

зрения. Положения этого пункта гарантируют, что доход таких организаций или структур рассматривается для целей Конвенции в соответствии с принципами, отраженными в отчете 1999 года Комитета по бюджетно- финансовым вопросам, озаглавленном "Применение Типовой конвенции по налогам ОЭСР к Партнерству".1 Таким образом, в этом отчете представлены рекомендации и примеры того, как данное положение следует интерпретировать и применять в различных ситуациях.

3. Однако в отчете речь шла исключительно о партнерствах, и хотя Комитет признал, что многие принципы, включенные в отчет, могут также применяться в отношении других некорпоративных юридических лиц, он выразил намерение изучить применение Типовой конвенции по налогам к таким другим организациям на более позднем этапе. Как указано в пункте 37 отчета, Комитет был особенно обеспокоен " случаями, когда национальное налоговое законодательство создает переходные ситуации, когда партнерство частично рассматривается как налогооблагаемая единица, а частично не учитывается для целей налогообложения". Согласно отчету

Несмотря на то, что это может создать практические трудности в отношении очень ограниченного числа партнерств, это более важная проблема в случае других организаций, таких как трасты. По этой причине Комитет решил заняться этим вопросом в контексте последующей работы по этому отчету.

4. В пункте 2 эта конкретная ситуация рассматривается путем ссылки на организации, которые

"полностью или частично" считаются прозрачными для целей налогообложения. Таким образом, этот пункт не только служит для подтверждения выводов Отчета о партнерстве, но также расширяет применение этих выводов к ситуациям, которые непосредственно не были охвачены отчетом (при условии применения особых положений, касающихся фондов коллективного инвестирования, см. пункты 22-48 ниже).

5. Этот пункт не только гарантирует, что льготы, предусмотренные Конвенцией, предоставляются в соответствующих случаях, но также гарантирует, что эти льготы не предоставляются, если ни одно из Договаривающихся государств не рассматривает доход организации или организации как доход одного из своих резидентов в соответствии со своим внутренним законодательством. Таким образом, пункт подтверждает выводы отчета в таком случае (см., например, пример 3 отчета). Кроме того, как признается в отчете, не следует ожидать, что Государства будут предоставлять льготы двусторонней налоговой конвенции в случаях, когда они не могут проверить, действительно ли лицо имеет право на эти льготы. Таким образом, если юридическое лицо создано в юрисдикции, от которой Договаривающееся государство не может получить налоговую информацию, то для того, чтобы иметь возможность пользоваться преимуществами Конвенции, этому Государству должна быть предоставлена вся необходимая информация. 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).

---

[1]Воспроизводится в томе II полной версии Типовой конвенции ОЭСР по налогам на странице R (15)-1.

6. Следующий пример иллюстрирует применение настоящего пункта:

Пример: Государство A и Государство B заключили договор, идентичный Типовой конвенции по налогам. Государство A считает, что юридическое лицо, учрежденное в Государстве B, является компанией и облагает это юридическое лицо налогом на проценты, которые оно получает от должника-резидента в Государстве A. Однако согласно внутреннему законодательству Государства B 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 B, а другой - резидентом страны, с которой Государства A и B не имеют договора. Настоящий пункт предусматривает, что в таком случае половина процентов для целей Статьи 11 считается доходом резидента Государства B.

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 *a*) пункта 1 Статьи 3. Он будет охватывать, например, доход любого партнерства 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 отчета, 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 результат.[1] 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.

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 партнерства 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 коммандитное товарищество, облагается налогом у полного партнера в отношении доли этого партнера в этом доходе, но считается доходом коммандитного 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).

---

[1] См. пункты 37-40 отчета "Применение Типовой конвенции ОЭСР по налогам к партнерствам", воспроизводится в томе II полной версии Типовой конвенции ОЭСР по налогам на странице R(15)-1.

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 предрешает 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 партнерство, 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 B, это повлияет только на максимальную сумму налога, которую Государство A сможет взимать с процентом и не изменит того факта, что налог Государства A будет уплачиваться организацией. Таким образом, если предположить, что внутреннее законодательство Государства A предусматривает 30- процентный удерживаемый налог на проценты, эффект пункта 2 будет заключаться в просом уменьшении суммы налога, который Государство A 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 A и B) и не изменит того факта, что организация является соответствующим налогоплательщиком для целей внутреннего законодательства Государства A. 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 Как подтверждается в пункте 3, пункт 2 никоим образом не ограничивает право Государства облагать налогом своих резидентов. Этот вывод согласуется с тем, как соглашения об избежании двойного налогообложения толковались в отношении партнерств (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 A и 23 B, 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 A и 23 B, 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 A и 23 B).

Пункт 3

17 . Несмотря на то, что некоторые положения Конвенции (например, Статьи 23 A и 23 B) 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:

– 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 A и 23 B, 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 пункт 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.

Трансграничные вопросы, связанные с фондами коллективного инвестирования

22. Большинство стран сталкивались с проблемами внутреннего налогообложения, возникающими в связи с группами мелких инвесторов, которые объединяют свои средства в фонды коллективного инвестирования. В целом цель таких систем - обеспечить нейтралитет между прямыми инвестициями и инвестициями через фонд коллективного инвестирования. Несмотря на то, что эти системы обычно работают успешно, когда инвесторы, фонды коллективного инвестирования и инвестиции находятся в одной стране, сложности часто возникают в случаях, когда одна или несколько из этих сторон или инвестиций находятся в разных странах. Эти сложности обсуждаются в отчете Комитета по бюджетно-финансовым вопросам, озаглавленном

"Предоставление льгот по договору в отношении доходов от фондов коллективного инвестирования",[1] основные выводы которого представлены ниже. Для целей Отчета и для данного обсуждения термин "фонды коллективного инвестирования" ограничивается фондами, которые имеют широкое распространение, владеют диверсифицированным портфелем ценных бумаг и подпадают под действие законодательства о защите инвесторов в стране, в которой они созданы.

Применение конвенции к фондам коллективного инвестирования

23. Главный вопрос, возникающий в трансграничном контексте, заключается в том, должен ли фонд коллективного инвестирования претендовать на льготы Конвенции как

таковой. Для того, чтобы сделать это в соответствии с договорами, которые, как и Конвенция, не содержат специального положения, касающегося фондов коллективного инвестирования, фонд коллективного инвестирования должен квалифицироваться как " лицо", которое является

"резидентом" Договаривающегося государства, и в отношении применения Статей 10 и 11 является "собственником-бенефициаром" получаемого дохода.

24. Определение того, следует ли рассматривать фонд коллективного инвестирования как "лицо", начинается с правовой формы фонда коллективного инвестирования, которая существенно различается в разных странах и для различных типов фондов. Во многих странах большинство фондов коллективного инвестирования имеет форму компании. В других фонды коллективного инвестирования, как правило, являются трастами. В-третьих, многие фонды коллективного инвестирования являются простыми договорными образованиями или формой совместной собственности. В большинстве случаев фонды коллективного инвестирования будет рассматриваться как налогоплательщик или "лицо" для целей налогового законодательства Государства, в котором он учрежден; например, в некоторых странах, где фонд коллективного инвестирования обычно создается в форме траста, сам траст, либо попечители, действующие коллективно в своем качестве как таковые, рассматриваются для целей внутреннего налогового законодательства как налогоплательщики или лицо. Принимая во внимание широкое значение, придаваемое термину "лицо", тот факт, что налоговое законодательство страны, в которой учрежден такой фонд коллективного инвестирования, рассматривает его как налогоплательщика, свидетельствует о том, что для целей договора фонд коллективного инвестирования является

"лицом". Договаривающиеся государства, желающие прямо прояснить, что в этих обстоятельствах такие фонды коллективного инвестирования являются лицами для целей их конвенций, могут на двусторонней основе договориться об изменении определения "лица" для их включения.

25. Тот факт, является ли фонд коллективного инвестирования "резидентом" Договаривающегося государства, зависит не от его правовой формы (при условии, что он квалифицируется как лицо), а от его налогового режима в Государстве, в котором он учрежден. Несмотря на то, что постоянная цель режимов национальных фондов коллективного инвестирования состоит в том, чтобы гарантировать, что существует только один уровень налога, либо на уровне фонда коллективного инвестирования, либо на уровне инвестора, существует ряд различных способов, которыми Государства достигают этой цели. В некоторых Государствах держатели долей в фонде коллективного инвестирования, а не сам фонд коллективного инвестирования, обязаны облагать налогом доход, полученный таким фондом коллективного инвестирования.

Такой прозрачный для целей налогообложения фонд коллективного инвестирования не будет рассматриваться как резидент Договаривающегося государства, в котором он учрежден, поскольку он не подлежит налогообложению в этом Государстве.

---

[1] Воспроизводится в томе II полной версии Типовой конвенции ОЭСР по налогам на странице R (24)-1.

26 . Напротив, в других государствах фонд коллективного инвестирования в принципе подлежит налогообложению, но его доход может быть полностью освобожден от налогов, например, если фонд коллективного инвестирования соответствует определенным критериям в отношении своей цели, активности или деятельности, которые могут включать требования в отношении минимального распределения, его источники дохода, а иногда и сферы деятельности. Чаще фонды коллективного инвестирования подлежат налогообложению, однако база для налогообложения сокращается множеством различных способов со ссылкой на выплаты, выплачиваемые инвесторам. Отчисления для распределения обычно означают, что налог фактически не уплачивается. В других Государствах фонды коллективного инвестирования облагаются налогом по специальной низкой налоговой ставке. Наконец, некоторые государства полностью облагают фонды коллективного инвестирования налогом, но с интеграцией на уровне инвестора, чтобы избежать двойного налогообложения доходов фондов коллективного инвестирования. Для тех стран, которые придерживаются мнения, отраженного в пункте 8.11 Комментария к Статье 4 о том, что лицо может подлежать налогообложению, даже если государство, в котором оно учреждено, не взимает налоги, фонд коллективного инвестирования будет рассматриваться как резидент Государства, в котором он учрежден, во всех этих случаях, потому что фонд коллективного инвестирования подлежит всестороннему налогообложению в этом Государстве. Даже в том случае, если доход фонда коллективного инвестирования облагается налогом по нулевой ставке или освобожден от налога, требования, которые должны рассматриваться как постоянные, могут быть выполнены, если требования для получения такой более низкой ставки или освобождения от налога достаточно жесткие.

27 . Те страны, которые придерживаются альтернативной точки зрения, отраженной в пункте 8.12 Комментария к Статье 4, о том, что организация, освобожденная от налога, следовательно, не облагается налогом, не могут рассматривать некоторые или все фонды коллективного инвестирования, описанные в предыдущем пункте, как резидентов Государства, в которых они были созданы. Государствам, придерживающимся последней точки зрения, и тем Государствам, которые ведут переговоры с такими Государствами, рекомендуется рассматривать этот вопрос в своих двусторонних переговорах.

28 . Некоторые страны сомневаются в том, может ли фонд коллективного инвестирования, даже если это "физическое лицо" и "резидент", считаться собственником-бенефициаром получаемого дохода. Поскольку "фонд коллективного инвестирования", как это определено в пункте 22 выше, должен иметь большое распространение, иметь диверсифицированный портфель ценных бумаг и подлежать законам о защите инвесторов в стране, в которой он создан, такой фонд коллективного инвестирования или его управляющие часто выполняют важные функции в отношении инвестиций и управления активами фонда коллективного инвестирования. Более того, положение инвестора в фонде коллективного инвестирования существенно отличается, как с юридической, так и с экономической точки зрения, от положения инвестора, владеющего базовыми активами, поэтому было бы неуместно рассматривать инвестора в таком фонде коллективного инвестирования как собственника-бенефициара дохода, полученного фондом коллективного инвестирования. Соответственно, инструмент, отвечающий определению широко распространенного фонда коллективного инвестирования, также будет рассматриваться как собственник-бенефициар получаемых дивидендов и процентов, если управляющие фонда коллективного инвестирования имеют широкие полномочия по управлению активами, генерирующими такой доход (за исключением случаев, когда физическое лицо, являющееся резидентом этого Государства, которое получало бы доход при тех же обстоятельствах, не считалось бы его собственником-бенефициаром).

29 . Поскольку эти принципы обязательно являются общими, их применение к конкретному типу фонда коллективного инвестирования может быть неясно для фонда коллективного инвестирования, инвесторов и посредников. Любая неопределенность в отношении права на участие в соглашении особенно проблематична для фонда коллективного инвестирования, который должен принимать во внимание суммы, ожидаемые к получению, включая любые налоговые льготы, предусмотренные соглашением, при расчете стоимости чистых активов ("СЧА"). СЧА, которая обычно рассчитывается ежедневно, является основой для цен, используемых для взносов и погашений. Если льготы по подоходному налогу, полученные в конечном итоге фондом коллективного инвестирования, не соответствуют его первоначальным предположениям о сумме и сроках таких льгот по подоходному налогу, возникнет несоответствие между реальной стоимостью активов и стоимостью чистых активов, используемых инвесторами, которые купили, продали или выкупили свои доли в фонде коллективного инвестирования.

30 . Чтобы обеспечить большую определенность в соответствии с существующими договорами, налоговые органы могут пожелать достичь взаимного соглашения, разъясняющего режим некоторых типов фондов коллективного инвестирования в их соответствующих Государствах. Что касается некоторых типов фондов коллективного инвестирования, такое обоюдное соглашение может просто подтвердить, что фонд

коллективного инвестирования удовлетворяет техническим требованиям, обсужденным выше, и, следовательно, имеет право на получение льгот. В других случаях взаимное соглашение могло бы предоставить фонду коллективного инвестирования административно осуществимый способ предъявления претензий в отношении правомочных инвесторов (см. обсуждение этого вопроса в пунктах 36–40 отчета "Предоставление льгот по договору в отношении доходов от фондов коллективного инвестирования"). Конечно, взаимное соглашение не могло сократить льготы, которые в противном случае были бы доступны для фонда коллективного инвестирования в соответствии с условиями договора.

Политические вопросы, возникающие в связи с текущим подходом к фондам коллективного инвестирования

31 . Те же обстоятельства предполагают, что участники переговоров по договору прямо рассмотрели подход к фондам коллективного инвестирования. Таким образом, даже если окажется, что фонды коллективного инвестирования в каждом из Договаривающихся государств будут иметь право на льготы, может оказаться целесообразным публично подтвердить эту позицию (например, путем обмена письмами), чтобы обеспечить определенность. Также может быть уместным прямо предусмотреть договорные права для фондов коллективного инвестирования, включив, например, положение следующего содержания:

Несмотря на другие положения настоящей Конвенции, фонд коллективных инвестиций, учрежденный в одном Договаривающемся государстве и получающий доход, возникающий в другом Договаривающемся государстве, для целей применения Конвенции к такому доходу должен рассматриваться как физическое лицо, являющееся резидентом Договаривающегося государства, в котором он учрежден, и как собственник-бенефициар дохода, который он получает (при условии, что если бы физическое лицо, которое является резидентом первого упомянутого Государства, получило доход при тех же обстоятельствах, такое физическое лицо считалось бы его собственником-бенефициаром). Для целей настоящего пункта термин "фонд коллективного инвестирования" означает, в случае [Государства A], [ ] и, в случае [Государства B], [ ], а также любого другого инвестиционного фонда, организации или образования, учрежденного в любом из Договаривающихся государств, которые компетентные органы Договаривающихся государств соглашаются рассматривать в качестве фонда коллективного инвестирования для целей настоящего пункта.

32 . Однако при ведении переговоров по новым договорам или поправкам к существующим договорам Договаривающиеся государства не будут ограничены разъяснением результатов применения других договорных положений к фондам коллективного инвестирования, но могут изменять эти результаты в той степени, в какой это необходимо для достижения политических целей. Например, в контексте конкретного двустороннего договора технический анализ может привести к тому, что

фонды коллективного инвестирования, расположенные в одном из Договаривающихся государств, имеют право на получение льгот, в то время как фонды коллективного инвестирования в другом Договаривающемся государстве нет. Это может сделать договор несбалансированным, хотя так ли это на самом деле, будет зависеть от конкретных обстоятельств. Если это так, то Договаривающимся государствам следует попытаться достичь справедливого решения. Если практический результат в каждом из Договаривающихся государств состоит в том, что большинство фондов коллективного инвестирования фактически не платит налоги, тогда Договаривающимся государствам следует попытаться преодолеть различия в правовой форме, которые в противном случае могли бы привести к тому, что лица в одном государстве будут иметь право на получение льгот, а те, что в другом будут их лишены. С другой стороны, различия в правовой форме и налоговом режиме в двух Договаривающихся государствах могут означать, что уместно относиться к фондам коллективного инвестирования в двух Государствах по-разному. При сравнении налогообложения фондов коллективного инвестирования в двух Государствах следует учитывать налогообложение в Государстве- источнике и на уровне инвестора, а не только налогообложение самого фонда коллективного инвестирования. Цель состоит в том, чтобы достичь нейтральности между прямыми инвестициями и инвестициями через фонды коллективного инвестирования в международном контексте точно так же, как цель большинства внутренних положений, касающихся режима фондов коллективного инвестирования, состоит в достижении такого нейтралитета в полностью внутреннем контексте. 33. Договаривающееся государство может также захотеть рассмотреть, достаточны ли существующие договорные положения для предотвращения потенциального использования фондов коллективного инвестирования в личных интересах. Вполне возможно, что фонд коллективного инвестирования сможет удовлетворить все требования, чтобы претендовать на льготы по договору самостоятельно, даже если на практике его доход не облагается большим налогом или вообще не облагается налогом. В этом случае фонд коллективного инвестирования может предоставить резидентам третьих стран возможность получить льготы по договору, которые не были бы доступны, если бы они инвестировали напрямую. Соответственно, может оказаться целесообразным ограничить льготы, которые в противном случае могли бы быть доступны такому фонду коллективного инвестирования, либо с помощью общеприменимых правил противодействия злоупотреблению положениями международных налоговых соглашений (как обсуждается ниже в разделе "Ненадлежащее использование Конвенции"), либо с помощью специального положения, относящегося к фондам коллективного инвестирования.

34.Решая, необходимо ли такое положение, Договаривающиеся государства захотят рассмотреть экономические характеристики, включая потенциал для злоупотребления

положениями международных налоговых соглашений, представленные различными типами фондов коллективного инвестирования, преобладающими в каждом из Договаривающихся государств. Например, фонд коллективного инвестирования, который не подлежит налогообложению в Государстве, в котором он учрежден, может представлять большую опасность злоупотребления положениями международных налоговых соглашений, чем тот, в котором сам фонд коллективного инвестирования подлежит налогообложению на уровне организации или, когда выплаты инвесторам-нерезидентам подлежат удержанию налога у источника.

Возможные положения, изменяющие подход к фондам коллективного инвестирования

35. Если Договаривающиеся государства согласились с тем, что конкретное положение, касающееся фонда коллективного инвестирования, необходимо для решения проблем, описанных в пунктах 32-34, они могут включить в двусторонний договор следующее положение:

a) Несмотря на другие положения настоящей Конвенции, фонд коллективных инвестиций, учрежденный в одном Договаривающемся государстве и получающий доход, возникающий в другом Договаривающемся государстве, для целей применения Конвенции к такому доходу должен рассматриваться как физическое лицо, являющееся резидентом Договаривающегося государства, в котором он учрежден, и как собственник-бенефициар дохода, который он получает (при условии, что если бы физическое лицо, которое является резидентом первого упомянутого Государства, получило доход при тех же обстоятельствах, такое физическое лицо считалось бы его собственником-бенефициаром), но только в той мере, в какой бенефициарные доли в механизме коллективных инвестиций принадлежат соответствующим бенефициарам.

b) Для целей настоящего пункта:

(i) термин "фонд коллективного инвестирования" означает, в случае [Государства A], [ ] и, в случае [Государства B], [ ], а также любого другого инвестиционного фонда, организации или образования, учрежденного в любом из Договаривающихся государств, которые компетентные органы Договаривающихся государств соглашаются рассматривать в качестве фонда коллективного инвестирования для целей настоящего пункта; и

(ii) термин "соответствующий бенефициар" означает резидента Договаривающегося государства, в котором учрежден фонд коллективного инвестирования, и резидента любого другого Государства, с которым Договаривающееся государство, в котором возникает доход, имеет соглашение о подоходном налоге, которое предусматривает эффективный и всеобъемлющий обмен информацией, который, если бы он получил конкретную статью дохода, в отношении которой запрашиваются льготы в соответствии с настоящей Конвенцией, в соответствии с этой конвенцией или в соответствии с внутренним законодательством Договаривающегося государства, в

котором возникает доход, имел бы право на ставку налога в отношении той статьи дохода, которая по крайней мере такая же низкая, как ставка, заявленная фондом коллективного инвестирования в отношении этой статьи дохода в соответствии с настоящей Конвенцией.

36 . Предполагается, что Договаривающиеся государства предоставят в подразделе *b*) (*i*) конкретные перекрестные ссылки на соответствующие положения налогового законодательства или законодательства о ценных бумагах, относящиеся к фондам коллективного инвестирования. При принятии решения, о том, какой режим следует применять в отношении конкретных фондов коллективного инвестирования, Договаривающиеся государства должны принимать во внимание политические соображения, описанные выше. Участники переговоров могут согласиться с тем, что экономические различия в подходах к фондам коллективного инвестирования в двух Договаривающихся государствах или даже в одном Договаривающемся государстве оправдывают дифференцированный режим в соглашении об избежании двойного налогообложения. В этом случае в договор может быть включена некоторая комбинация положений этого раздела.

37 . Результатом разрешения льгот для фонда коллективного инвестирования в той мере, в какой он принадлежит "соответствующим бенефициарам", как это определено в подразделе b) (ii), является обеспечение того, чтобы инвесторы, которые имели бы право на льготы в отношении дохода, полученного из Государства-источника, если бы они получали доход напрямую, не оказались в худшем положении, инвестируя через фонд коллективного инвестирования, расположенный в третьей стране. Таким образом, этот подход служит целям нейтральности между прямыми инвестициями и инвестициями через фонды коллективного инвестирования. Это также снижает риск двойного налогообложения между Государством-источником и Государством резидентства инвестора, если между ними существует соглашение об избежании двойного налогообложения. Это выгодно для инвесторов, особенно из небольших стран, которые, следовательно, получат более обширный выбор инвестиционных инструментов. Также это увеличивает эффект масштаба, который является основным экономическим преимуществом инвестирования через фонды коллективного инвестирования. Наконец, применение этого подхода существенно упрощает процедуры проверки на соответствие. Во многих случаях почти все инвесторы фондов коллективного инвестирования будут "соответствующими бенефициарами", учитывая степень покрытия двусторонних договоров и тот факт, что ставки в этих договорах почти всегда составляют 10-15 процентов от дивидендов портфеля.

38 . В то же время это положение не позволяет инвесторам использовать фонды коллективного инвестирования для достижения лучшего положения в соглашении об избежании двойного налогообложения, чем они могли бы достичь путем прямого инвестирования. Это достигается путем сравнения ставок в определении "

соответствующего бенефициара". Соответственно, уместно сравнение между ставкой, заявленной фондом коллективного инвестирования, и ставкой, которую инвестор мог бы потребовать, если бы он получил доход напрямую. Например, предположим, что фонд коллективного инвестирования, учрежденный в Государстве B, получает дивиденды от компании-резидента в Государстве A. Шестьдесят пять процентов инвесторов в 10фонде коллективного инвестирования являются отдельными резидентами Государства B; десять процентов - это пенсионные фонды, учрежденные в Государстве C, и 25 процентов - это индивидуальные резиденты Государства C. Согласно соглашению об избежании двойного налогообложения A-B, дивиденды портфеля облагаются максимальной налоговой ставкой у источника, составляющей десять процентов. В соответствии с соглашением об избежании двойного налогообложения A-C пенсионные фонды освобождаются от налогообложения в Государстве-источнике, а дивиденды других портфелей облагаются налогом по максимальной ставке налога в 15 процентов. Оба договора A-B и A-C включают эффективные и всеобъемлющие положения об обмене информацией. Исходя из этих фактов, 75 процентов инвесторов в фонде коллективного инвестирования - отдельные резиденты Государства B и пенсионные фонды, учрежденные в государстве C, - являются соответствующими бенефициарами.

39 . Государство-источник также может быть обеспокоено потенциальной отсрочкой налогообложения, которая может возникнуть в отношении фонда коллективного инвестирования, который не облагается налогом или облагается низким налогом и может накапливать свой доход, а не распределять его на текущей основе. У таких Государств может появиться соблазн ограничить льготы для фонда коллективного инвестирования пропорцией инвесторов фонда коллективного инвестирования, которые в настоящее время облагаются налогом с их доли дохода фонда коллективного инвестирования. Однако оказалось, что такой подход трудно применить на практике к широко распространенным фондам коллективного инвестирования. Те Государства, которые обеспокоены возможностью такой отсрочки, могут пожелать согласовать положения, которые распространяют льготы только на те фонды коллективного инвестирования, которые в настоящее время обязаны распределять прибыль. Однако другие Государства могут быть менее обеспокоены возможностью отсрочки. Они могут придерживаться мнения, что, даже если инвестор в настоящее время не облагается налогом на доход, полученный фондом коллективного инвестирования, в конечном итоге он будет облагаться налогом либо на распределение, либо на любой прирост капитала, если продаст свою долю в фонде коллективного инвестирования до того, как фонд коллективного инвестирования распределит доход. Эти Государства могут пожелать согласовать положения, которые предоставляют льготы для фондов коллективного инвестирования, даже если они не обязаны распределять свой доход на текущей основе. Более того, во многих Государствах

ставка налога на инвестиционный доход ненамного выше, чем ставка удержания дивидендов по договору, поэтому отсрочка налогообложения в Государстве резидентства, если таковая вообще имеется, будет незначительной за счет получения такого дохода через инвестиционный фонд, а не напрямую. Кроме того, многие Государства предприняли шаги по обеспечению текущего налогообложения инвестиционного дохода, полученного их резидентами через инвестиционные фонды, независимо от того, накапливают ли фонды этот доход, что еще больше снижает вероятность такой отсрочки. При рассмотрении подхода к фондам коллективного инвестирования, от которых в настоящее время не требуется распределять доход, Государства могут захотеть рассмотреть, решают ли эти или другие факторы проблемы , описанные выше, чтобы описанные здесь ограничения фактически не были необходимы.

40 . Некоторые Государства считают, что учет всех правомочных инвесторов, включая инвесторов, в-третьих, Государствах, изменит двусторонний характер соглашений об избежании двойного налогообложения. Эти Государства могут предпочесть предоставлять льготы по договору для фондов коллективного инвестирования только в той степени, в которой инвесторы в фондах коллективного инвестирования являются резидентами Договаривающегося государства, в котором учреждены такие фонды коллективного инвестирования. В этом случае положение будет сформулировано следующим образом:

a) Несмотря на другие положения настоящей Конвенции, фонд коллективных инвестиций, учрежденный в одном Договаривающемся государстве и получающий доход, возникающий в другом Договаривающемся государстве, для целей применения Конвенции к такому доходу должен рассматриваться как физическое лицо, являющееся резидентом Договаривающегося государства, в котором он учрежден, и как собственник-бенефициар дохода, который он получает (при условии, что если бы физическое лицо, которое является резидентом первого упомянутого Государства, получило доход при тех же обстоятельствах, такое физическое лицо считалось бы его собственником-бенефициаром), но только в той мере, в какой бенефициарные доли в механизме коллективных инвестиций принадлежат резидентам Договаривающегося государства, в котором учрежден фонд коллективного инвестирования.

b) Для целей настоящего пункта термин "фонд коллективного инвестирования" означает, в случае [Государства A], [ ] и, в случае [Государства B], [ ], а также любого другого инвестиционного фонда, организации или образования, учрежденного в любом из Договаривающихся государств, которые компетентные органы Договаривающихся государств соглашаются рассматривать в качестве фонда коллективного инвестирования для целей настоящего пункта.

41 . Несмотря на то, что чисто пропорциональный подход, изложенный в пунктах 35 и 40, защищает от злоупотребления положениями международных налоговых

соглашений, он также может налагать существенную административную нагрузку, поскольку фонд коллективного инвестирования пытается определить права каждого инвестора по договору. Договаривающееся государство может решить, что тот факт, что значительная часть инвесторов фонда коллективного инвестирования имеет право на участие в договоре, является адекватной защитой от злоупотребления положениями международных налоговых соглашений, и, таким образом, целесообразно установить порог владения, выше которого будут предоставляться льготы отношении всего полученного дохода фонда коллективного инвестирования. Включение такого порога также уменьшило бы некоторые процедурные трудности, которые могли бы возникнуть в противном случае. Поэтому при желании в конце подпункта *a*) можно добавить следующее предложение:

Однако, если по крайней мере [ ] процентов бенефициарных долей в фонде коллективного инвестирования принадлежит [соответствующим бенефициарам] [резидентам Договаривающегося государства, в котором учрежден фонд коллективного инвестирования], фонд коллективного инвестирования должен рассматриваться как физическое лицо, которое является резидентом Договаривающегося государства, в котором оно учреждено, и является собственником-бенефициаром всего дохода, который оно получает (при условии, что если бы физическое лицо, которое является резидентом первого упомянутого Государства, получило доход при тех же обстоятельствах, такое физическое лицо считалось бы его собственником-бенефициаром).

42 . В некоторых случаях Договаривающиеся государства могут пожелать использовать отличный от того, который предложен в пунктах 31, 35 и 40 подход в отношении определенных типов фондов коллективного инвестирования, и рассматривать фонд коллективного инвестирования как предъявляющий претензии от имени инвесторов, а не от своего имени. Это может быть правдой, например, если значительный процент владельцев долей в фонде коллективного инвестирования в целом или класса долей являются пенсионными фондами, которые освобождены от налога в стране происхождения в соответствии с условиями соответствующего договора, аналогичного описанному в пункте 69 Комментария к Статье 18. Чтобы инвесторы не потеряли выгоды льготных ставок, на которые они имели бы право, если бы инвестировали напрямую, Договаривающиеся государства могли бы согласиться с положением следующего содержания в отношении таких фондов коллективного инвестирования (хотя, вероятно, приняв в отношении других типов фондов коллективного инвестирования один из подходов, описанных в пункте 31, 35 или 40):

a) Фонд коллективных инвестиций, описанный в подпункте *c*, который учрежден в одном Договаривающемся государстве и получает доход, возникающий в другом Договаривающемся государстве, не рассматривается как резидент того Договаривающегося государства, в котором он учрежден, но может требовать от имени

владельцев бенефициарных долей в фонде коллективного инвестирования налоговые льготы, освобождения или иные льготы, которые были бы доступны таким владельцам в соответствии с настоящей Конвенцией, если бы они получали такой доход напрямую.

b) Фонд коллективного инвестирования не может подавать иски на получение льгот в соответствии с подпунктом *a*) от имени любого владельца бенефициарных долей в таком фонде коллективного инвестирования, если владелец сам подал индивидуальный иск на получение льгот в отношении дохода, полученного фондом коллективного инвестирования.

c) В случае [Государства A], a [ ] и, в случае [Государства B], [ ], а также любого другого инвестиционного фонда настоящий пункт применяется в отношении организации или образования, учрежденного в любом Договаривающемся государстве, к которому компетентные органы Договаривающихся государств соглашаются применять этот пункт.

Однако это положение ограничивает фонд коллективного инвестирования предъявлением требований от имени резидентов того же Договаривающегося государства, в котором учрежден такой фонд коллективного инвестирования. Если по причинам, описанным в пункте 37, Договаривающиеся государства сочтут желательным разрешить фонду коллективного инвестирования предъявлять претензии от имени правомочных жителей третьих Государств, это может быть достигнуто путем замены в подпункте *a*) слов "настоящая Конвенция" на "любая Конвенция, участником которой является другое Договаривающееся государство". Если, как предполагалось, Договаривающиеся государства согласятся, что подход, предусмотренный в этом пункте, будет применяться только к определенным типам фондов коллективного инвестирования, необходимо будет обеспечить, чтобы типы фондов коллективного инвестирования, перечисленные в подпункте *c*), не включали ни один из типов фондов коллективного инвестирования, перечисленных в более общем положении, таком как пункты 31, 35 или 40. Таким образом режим фонда коллективного инвестирования определенного типа будет фиксированным, а не выборным. Страны, желающие разрешить выбирать свой режим отдельным фондам коллективного инвестирования, либо фондам коллективного инвестирования в целом, либо в отношении одного или нескольких классов долей в фондах коллективного инвестирования, могут соответствующим образом изменить пункт.

43 . В соответствии с подходом, изложенным в пунктах 35 и 40 или пункте 42, фонду коллективного инвестирования необходимо будет определить процент держателей долей участия, которые имели бы право на получение льгот, если бы инвестировали напрямую. Поскольку владение долями в фонде коллективного инвестирования регулярно меняется, и такое владение часто осуществляется через посредников, фонд коллективного инвестирования и его управляющие часто сами не знают имен и договорного статуса собственников-бенефициаров долей. Для фонда

коллективного инвестирования было бы непрактично на ежедневной основе собирать такую информацию от соответствующих посредников. Соответственно, Договаривающиеся государства должны быть готовы принять практичные и надежные подходы, которые не требуют такого ежедневного отслеживания.

44 . Например, во многих странах отрасль коллективного инвестирования в основном является внутренней, где подавляющий процент инвесторов проживает в стране, в которой учрежден такой фонд коллективного инвестирования. В некоторых случаях налоговые правила препятствуют иностранным инвестициям, взимая подоходный налог у источника с распределений, либо законы о ценных бумагах серьезно ограничивают предложения для нерезидентов. Правительствам следует рассмотреть вопрос о том, обеспечивают ли эти или другие обстоятельства достаточную защиту от инвестиций резидентов третьих стран, не имеющих права на участие в договоре. Например, может быть уместным предположить, что фонд коллективного инвестирования принадлежит резидентам Государства, в котором он учрежден, если фонд коллективного инвестирования имеет ограниченное распределение своих акций или паев в Государстве, в котором учрежден, или в других Государствах, которые предусматривают в своих договорах с Государством-источником аналогичные льготы.

45 . В других случаях доли в фонде коллективного инвестирования предлагаются инвесторам во многих странах. Несмотря на то, что личность индивидуальных инвесторов будет меняться ежедневно, доля инвесторов в фонде коллективного инвестирования, имеющих право на участие в соглашении, вероятно, будет меняться относительно медленно. Соответственно, было бы разумно потребовать от фонда коллективного инвестирования собирать в указанные даты информацию от других посредников, позволяющую фонду коллективного инвестирования определять долю инвесторов, имеющих право на участие в соглашении. Эта информация может потребоваться в конце календарного или финансового года или, если рыночные условия предполагают высокую оборачиваемость собственности. Она может потребоваться и чаще, но не чаще, чем в конце каждого календарного квартала. Тогда фонд коллективного инвестирования может подать иск на основе средней суммы этих сумм за согласованный период времени. При принятии таких процедур следует с осторожностью выбирать даты оценки, чтобы у фонда коллективного инвестирования было достаточно времени для обновления информации, которую он предоставляет другим плательщикам, чтобы в начале каждого соответствующего периода удерживалась правильная сумма.

46 . Альтернативный подход будет предусматривать, что фонд коллективного инвестирования, обращающийся на рынке в Договаривающемся государстве, в котором он учрежден, будет иметь право на льготы по договору независимо от места проживания его инвесторов. Это положение было оправдано тем, что обращающийся

на рынке фонд коллективного инвестирования не может эффективно использоваться для злоупотребления положениями международных налоговых соглашений, поскольку акционеры или держатели акций такого фонда коллективного инвестирования не могут индивидуально осуществлять контроль над ним. Соответствующее положение могло бы гласить следующее:

a) Несмотря на другие положения настоящей Конвенции, фонд коллективных инвестиций, учрежденный в одном Договаривающемся государстве и получающий доход, возникающий в другом Договаривающемся государстве, для целей применения Конвенции к такому доходу должен рассматриваться как физическое лицо, являющееся резидентом Договаривающегося государства, в котором он учрежден, и как собственник-бенефициар дохода, который он получает (при условии, что если бы физическое лицо, которое является резидентом первого упомянутого Государства, получило доход при тех же обстоятельствах, такое физическое лицо считалось бы его собственником-бенефициаром), если основной класс акций или паев в фонде коллективного инвестирования зарегистрирован и регулярно торгуется на регулируемой фондовой бирже в этом Государстве.

b) Для целей настоящего пункта термин "фонд коллективного инвестирования" означает, в случае [Государства A], [ ] и, в случае [Государства B], [ ], а также любого другого инвестиционного фонда, организации или образования, учрежденного в любом из Договаривающихся государств, которые компетентные органы Договаривающихся государств соглашаются рассматривать в качестве фонда коллективного инвестирования для целей настоящего пункта.

47 . Каждое из положений пунктов 31, 35, 40 и 46 рассматривает фонд коллективного инвестирования как резидента и собственника-бенефициара дохода, который он получает для целей применения Конвенции к такому доходу, который отличается простотой предоставления одной сниженной ставки удержания в отношении каждого типа дохода. Однако, как подтверждается пунктом 3 настоящей Статьи, эти положения никоим образом не ограничивают право Государства источника на налогообложение своих резидентов, являющихся инвесторами в фонде коллективного инвестирования. Очевидно, что эти положения предназначены для регулирования налогообложения источника дохода фондов коллективного инвестирования, а не налогообложения его инвесторов по принципу резидентства.

48 . Кроме того, каждое из этих положений предназначено только для обеспечения того, чтобы конкретные характеристики фонда коллективного инвестирования не приводили к тому, что он рассматривался иначе, чем собственник-бенефициар получаемого дохода. Таким образом, фонд коллективного инвестирования будет рассматриваться как собственник-бенефициар всего получаемого дохода. Однако это положение не предназначено для того, чтобы поставить фонд коллективного инвестирования в другое или лучшее положение по сравнению с другими инвесторами

в отношении аспектов требования о бенефициарном владении, которые не связаны со статусом фонда коллективного инвестирования как такового. Соответственно, если физическое лицо, получающее статью дохода при определенных обстоятельствах, не будет считаться собственником-бенефициаром этого дохода, фонд коллективного инвестирования, получающий этот доход при тех же обстоятельствах, не может считаться собственником-бенефициаром дохода. Этот результат подтверждается заключением в скобки, ограничивающим применение положения ситуациями, в которых физическое лицо при тех же обстоятельствах рассматривалось бы как собственник-бенефициар дохода.

Применение Конвенции к Государствам, их подразделениям и предприятиям, находящимся в полной собственности

49 . Пункт 1 Статьи 4 предусматривает, что сами Договаривающиеся государства, их административно-территориальные образования и местные органы власти включены в определение "резидента Договаривающегося государства" и, следовательно, имеют право на льготы Конвенции (пункт 8.4 Комментария к Статье 4 поясняет, что включение этих слов в 1995 г. подтвердило предыдущее общее понимание большинства Стран-членов).

50 . Однако могут возникнуть проблемы в случае организаций, созданных и полностью принадлежащих Государству, одному из его административно-территориальных образований или местным властям. Некоторые из этих организаций могут получать значительный доход от других стран, и поэтому бывает важно определить, применяются ли к ним соглашения об избежании двойного налогообложения (например, в случае суверенных инвестиционных фондов: см. Пункт 8.5 Комментария к Статье 4). Во многих случаях эти организации полностью освобождены от налогов, и может возникнуть вопрос о том, имеют ли они право на льготы по соглашениям об избежании двойного налогообложения, заключенным Государством, в котором они созданы. Чтобы прояснить этот вопрос, некоторые Государства изменяют определение "резидента Договаривающегося государства" в пункте 1 Статьи 4 и включают в это определение

"утвержденный законом орган", "агентство или учреждение" или "юридическое лицо публичного права" [*personne morale de droit public*] Государства, политического подразделения или местного органа власти, который, таким образом, будет охватывать находящиеся в полной собственности предприятия, которые не считаются частью Государства или его административно- территориальных образований или местных органов власти.

51 . Кроме того, многие Государства включают в свои двусторонние конвенции конкретные положения, которые предоставляют освобождение другим Государствам и

некоторым организациям государственной формы собственности, таким как центральные банки, в отношении определенных статей дохода, таких как проценты (см. пункт 13.2 Комментария к Статье 10 и пункт

7.4 Комментария к Статье 11). Положения договоров, предоставляющие освобождение от налогов в отношении доходов пенсионных фондов (см. пункт 69 Комментария к Статье 18), могут аналогичным образом применяться к пенсионным фондам, которые полностью принадлежат Государству, в зависимости от формулировки этих положений и характера фонда.

52 . Однако применение Конвенции к каждому Договаривающемуся государству, его политическим подразделениям и местным органам власти (и их уставным органам, агентствам или учреждениям в случае двусторонних договоров, которые применяются к таким образованиям) не следует толковать как влияющее каким-либо образом на возможное применение каждым Государством принципа суверенного иммунитета в соответствии с обычным международным правом. Согласно этому принципу, суверенное Государство (включая его органы, собственность и деятельность), как правило, имеет иммунитет от юрисдикции судов другого суверенного Государства. Однако на международном уровне нет единого мнения о точных пределах принципа суверенного иммунитета. Большинство Государств, к примеру, не признают, что принцип применим к коммерческой деятельности, а многие Государства не признают какое-либо применение этого принципа в налоговых вопросах. Таким образом, между Государствами существуют значительные различия в том, в какой степени этот принцип применяется к налогообложению. Даже среди Государств, которые признают его возможное применение в налоговых вопросах, некоторые применяют его только в той степени, в которой он включен во внутреннее право, а другие применяют его как обычное международное право, но с учетом важных ограничений. Конвенция не предрешает вопросов о том, применяется ли и в какой степени принцип суверенного иммунитета в отношении лиц, подпадающих под действие Статьи 1, и налогов, охватываемых Статьей 2, и поэтому каждое Договаривающееся государство вправе применять свое собственное толкование этого принципа, при условии, что итоговое налогообложение, если таковое имеется, соответствует положениям его двусторонних налоговых соглашений.

53 . Государства часто принимают во внимание различные факторы при рассмотрении вопроса о том, должны ли и в какой степени предоставляться налоговые льготы посредством конкретных положений договоров или внутреннего законодательства или посредством применения доктрины суверенного иммунитета в отношении доходов, полученных другими Государствами, их политическими подразделениями, местными органами власти или их уставными органами, агентствами или учреждениями. Эти факторы могут включать, например, вопрос о том, будет ли этот вид дохода освобожден от налогообложения на взаимной основе, получен ли

доход от деятельности государственного, а не коммерческого характера, будут ли активы и доход получателя использоваться в общественных целях, независимо от того, существует ли вероятность того, что они могут принести пользу неправительственному лицу и получен ли доход от портфеля или прямых инвестиций.

Ненадлежащее использование Конвенции

54 . 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. Как подтверждается в преамбуле к настоящей Конвенции, это также является частью целей налоговых конвенций по предотвращению уклонения от уплаты налогов и их избежания.

55 . Расширение сети налоговых конвенций увеличивает риск злоупотреблений за счет облегчения использования механизмов, направленных на обеспечение выгоды как от налоговых льгот, доступных в соответствии с некоторыми национальными законами , так и от налоговых льгот, предусмотренных этими конвенциями.

56 . Это может иметь место, например, если физическое лицо (независимо от того, является ли оно резидентом Договаривающегося государства) действует через юридическое лицо, созданное в Государстве, главным образом, для получения льгот по договору, которые не будут доступны напрямую. Другим случаем может быть физическое лицо, которое имеет в Договаривающемся государстве как свое постоянное место жительства, так и все свои экономические интересы, включая значительную долю в компании этого Государства, и которое для того, чтобы продать акции и избежать в этом Государстве налогообложения прибыли от прироста капитала от отчуждения (в силу пункта 5 Статьи 13) переносит свое постоянное жилище в другое Договаривающееся государство, где такие доходы облагаются незначительным налогом или вовсе ничем не облагаются.

Решение проблемы уклонения от уплаты налогов с помощью налоговых соглашений

57. Пункт 9 Статьи 29 и специальные договорные правила о борьбе со злоупотреблениями, включенные в налоговые соглашения, нацелены на эти и другие сделки и договоренности, заключенные с целью получения льгот по договору в неподходящих обстоятельствах. Однако, если налоговая конвенция не включает такие правила, может возникнуть вопрос, должны ли льготы налоговой конвенции предоставляться при заключении сделок, которые представляют собой нарушение положений этой конвенции.

58 . Многие государства решают этот вопрос, принимая во внимание тот факт, что налоги в конечном итоге взимаются в соответствии с положениями внутреннего законодательства, ограниченного (а в некоторых редких случаях и расширенного) положениями налоговых соглашений. Таким образом, любое злоупотребление

положениями налоговой конвенции можно также охарактеризовать как злоупотребление положениями внутреннего законодательства, в соответствии с которым будет взиматься налог. Для этих государств возникает вопрос, могут ли положения налоговых соглашений препятствовать применению положений внутреннего законодательства о борьбе со злоупотреблениями, что является вопросом, который рассматривается в пунктах 66–80 ниже. Как объясняется в этих пунктах, как правило, противоречия между такими правилами и положениями налоговых соглашений отсутствуют.

59 . Другие государства предпочитают рассматривать некоторые нарушения как нарушение самой конвенции, а не внутреннего законодательства. Однако эти Государства считают, что надлежащая структура налоговых соглашений позволяет им игнорировать неправомерные операции, например те, которые заключаются с целью получения непредвиденных выгод в соответствии с положениями этих соглашений. Такое толкование вытекает из цели налоговых соглашений, а также обязательства толковать их добросовестно (см. Статью 31 *Венской конвенции о праве международных договоров*).

60 . 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.

61 . 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.

62 . Возможное применение этих принципов или пункта 9 Статьи 29 не означает, что нет необходимости во включении в налоговые соглашения конкретных положений, направленных на предотвращение определенных форм уклонения от уплаты налогов. В тех случаях, когда были выявлены конкретные методы избегания или когда использование таких методов особенно проблематично, часто будет полезно добавить к Конвенции положения, которые сосредоточены непосредственно на соответствующей стратегии избегания. Кроме того, это будет необходимо, если Государство, которое придерживается точки зрения, изложенной в пункте 58 выше, считает, что в его внутреннем законодательстве отсутствуют правила или принципы предотвращения уклонения, необходимые для надлежащего применения такой стратегии.

63 . К примеру, некоторые формы уклонения от уплаты налогов уже прямо рассматриваются в Конвенции, например, путем введения понятия " собственник-бенефициар" (в Статьях 10, 11 и 12) и специальных положений, таких как пункт 2 Статьи 17, касающийся так называемых артистических компаний. Подобные проблемы также упоминаются в Комментариях к Статье 10 (пункты 17 и 22), Статье 11 (пункт 12) и Статье 12 (пункт 7).

64 .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).

65 . 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.

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

66 . Внутренние правила, направленные против уклонения от уплаты налога, и правовые 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.

67 . По этим причинам внутренние правила, направленные против уклонения от уплаты налога, и правовые 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.

Особые законодательные правила, направленные против уклонения от уплаты налога

68. Налоговые органы, стремящиеся решить проблему ненадлежащего использования соглашения об избежании двойного налогообложения, могут сначала рассмотреть вопрос о применении конкретных правил противодействия уклонению от уплаты налога, включенных в их национальное налоговое законодательство.

69 . Многие содержащиеся во внутреннем законодательстве конкретные правила, направленные против уклонения от уплаты налога, применяются главным образом в международных ситуациях и могут иметь отношение к применению соглашений об избежании двойного налогообложения. Например, правила противодействия недостаточной капитализации могут применяться для ограничения вычета процентных платежей, снижающих базу, резидентам стран-участниц договора; правила трансфертного ценообразования (даже если они не разработаны в первую очередь как правила, направленные против уклонения от уплаты налога) могут предотвратить искусственное перемещение дохода от предприятия-резидента к предприятию, которое является резидентом страны-участницы договора; правила налогообложения при выезде могут предотвратить уклонение от уплаты налога на прирост капитала путем изменения места жительства до реализации прироста капитала, освобожденного от налогообложения; правила исключения дивидендов могут помешать уклонению от уплаты внутренних налогов на дивиденды у источника выплаты посредством операций, направленных на преобразование дивидендов в прирост капитала, освобожденный от налогов; а правила, направленные на противодействие подставным схемам, могут препятствовать определенным сделкам о расторжении сделок, связанных с использованием подставных схем.

70 . Как правило, если применение положений национального законодательства и положений соглашений об избежании двойного налогообложения дает противоречивые результаты, предполагается, что положения соглашений об избежании двойного налогообложения имеют преимущественную силу. Это логическое следствие принципа "*pacta sunt servanda*", включенного в Статью 26 *Венской конвенции о праве международных договоров.* Таким образом, если применение конкретных правил, направленных против уклонения от уплаты налога, содержащихся во внутреннем законодательстве, должно привести к налоговому режиму, который не соответствует

положениям соглашения об избежании двойного налогообложения, будет противоречить положениям этого договора, положения такого договора имеют преимущественную силу в соответствии с международным публичным правом [17].

71 . Однако, как объясняется ниже, таких конфликтов часто можно избежать, и каждый случай необходимо анализировать с учетом конкретных обстоятельств.

72 . Во-первых, договор может прямо разрешать применение определенных типов внутренних правил, направленных против уклонения от уплаты налога. Например, Статья 9 прямо разрешает применение внутренних правил в обстоятельствах, определенных этой Статьей. Кроме того, многие договоры содержат конкретные положения, указывающие на отсутствие конфликта или разрешающие применение внутренних правил даже в случае конфликта. Так будет, например, с правилом договора, которое прямо разрешает применение правила недостаточной капитализации, содержащегося во внутреннем законодательстве одного или обоих Договаривающихся государств.

73 . Во-вторых, многие положения Конвенции зависят от применения внутреннего законодательства. Это касается, например, определения резидентства лица (см. пункт 1 Статьи 4), определения того, что является недвижимым имуществом (см. пункт 2 Статьи 6), и определения того, когда доходы от корпоративных прав могут рассматриваться как дивиденды (см. пункт 3 Статьи 10). В более общем плане пункт 2 Статьи 3 придает значение внутренним нормам для целей определения значений терминов, которые не определены в Конвенции. Поэтому во многих случаях применение содержащихся во внутреннем законодательстве конкретных правил, направленных против уклонения от уплаты налога, будет скорее влиять на то, как применяются положения договора, чем давать противоречивые результаты. Это будет иметь место, например, если положение внутреннего законодательства рассматривает прибыль, полученную акционером, когда компания выкупает часть своих акций, в качестве дивидендов: хотя такой выкуп можно рассматривать как отчуждение для целей пункта 5 Статьи 13, в пункте 28 Комментария к Статье 10 признается, что такая прибыль будет составлять дивиденды для целей Статьи 10, если согласно внутреннему законодательству прибыль рассматривается как дивиденды.

---

17 В соответствии со статьей 60 *Венской конвенции о праве международных договоров* "существенное нарушение одной из сторон двустороннего договора дает другой стороне право ссылаться на нарушение как на основание для прекращения договора или полного или частичного приостановления его действия".

74 . В-третьих, в применении положений соглашения об избежании двойного налогообложения в случае, когда речь идет о злоупотреблении этими положениями, может быть отказано в соответствии с пунктом 9 Статьи 29 или, в случае договора,

который не включает этот пункт, в соответствии с принципами, изложенными в пунктах 60 и 61 выше. В таком случае не будет противоречия с положениями договора, если в льготах по договору будет отказано как в соответствии с пунктом 9 Статьи 29 (или принципами, изложенными в пунктах 60 и 61 выше), так и с соответствующими внутренними правилами, направленными против уклонения от уплаты налога. Однако внутренние правила, направленные против уклонения от уплаты налога, часто разрабатываются, ссылаясь на объективные факты, такие как наличие определенного уровня владения акциями или определенного отношения заемных средств к собственному капиталу. Хотя это облегчает их применение и обеспечивает большую уверенность, иногда это может привести к применению такого правила в случае, когда правило противоречит положению Конвенции и когда пункт 9 Статьи 29 не применяется для отрицания преимуществ этого положения (и где принципы пунктов 60 и 61 выше также не применяются). В таком случае Конвенция не позволит применять внутренние правила до степени конфликта. Примером такого случая может быть ситуация, когда норма внутреннего права, принятая Государством A для предотвращения временной смены места жительства для целей налогообложения, будет предусматривать налогообложение физического лица, которое является резидентом Государства B, в отношении прибыли от отчуждения собственности, расположенной в третьем Государстве, если это физическое лицо было резидентом Государства A на момент приобретения собственности и было резидентом государства A в течение как минимум семи из 10 лет, предшествовавших такому отчуждению. В таком случае, в той мере, в какой пункт 5 Статьи 13 предотвратит налогообложение этого лица Государством A при отчуждении собственности, Конвенция будет препятствовать применению этого внутреннего правила, если только в льготы согласно пункту 5 Статьи 13 может быть отказано в этом конкретном случае в соответствии с пунктом 9 Статьи 29 или принципами пунктов 60 и 61 выше. 75. В-четвертых, в применении положений соглашения об избежании двойного налогообложения может быть отказано в соответствии с судебными доктринами или принципами, применимыми к толкованию договора (см. пункт 78 ниже). В таком случае не будет конфликта с положениями договора, если в связанных с ним льготах будет отказано как при правильном толковании договора, так и в результате применения внутригосударственных правил, направленных против уклонения от уплаты налога. Предположим, например, что внутреннее законодательство Государства A предусматривает налогообложение прибыли, полученной от отчуждения акций отечественной компании, в которой отчуждающему лицу принадлежит более 25 процентов капитала, если этот отчуждатель был резидентом Государства A не менее семи из 10 лет, предшествовавших отчуждению. На 2 год лицо, которое было резидентом Государства A в течение предыдущих 10 лет, становится резидентом Государства B. Вскоре после того, как это лицо стало резидентом Государства B, оно

продает все акции небольшой компании, которая ранее была учреждена им в Государстве А. Однако факты показывают, что все составляющие продажи были завершены в 1-м году, что в то время покупатель предоставил продавцу беспроцентную "ссуду", соответствующую цене продажи, что покупатель аннулировал ссуду, когда акции были проданы ему в течение 2-го года, и что покупатель осуществлял де-факто контроль над компанией с 1 года. Несмотря на то, что в противном случае прибыль от продажи акций могла бы подпадать под действие пункта 5 Статьи 13 договора между Государством А и Государством В, обстоятельства передачи акций таковы, что отчуждение в течение 2-го года является фикцией в значении, данном этому термину судами Государства А. В этом случае, если доктрина фиктивной сделки, разработанная судами Государства А, не противоречит правилам толкования договоров, можно будет применить эту доктрину при толковании пункта 5 Статьи 13 договора между Государством А и Государством В, что позволит Государству А облагать налогом соответствующую прибыль в соответствии с правилом внутреннего законодательства.

Общие законодательные нормы, направленные против уклонения от уплаты налога

76. Многие страны включили в свое внутреннее законодательство законодательную норму общего применения, направленную против уклонения от уплаты налога, предназначенную для предотвращения сговоров, которые не рассматриваются должным образом посредством конкретных правил, направленных против уклонения от уплаты налога, или правовых доктрин.

77 . Применение таких общих правил, 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 72 и 73 выше. Кроме того, если основные аспекты этих общих внутренних правил, направленных против уклонения от уплаты налога, соответствуют принципу пункта 61 выше и, следовательно, аналогичны основным аспектам пункта 9 Статьи 29, который включает этот руководящий принцип, очевидно, что конфликт будет невозможен, поскольку соответствующее внутреннее общее правило, направленное 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 61 выше.

Правовые доктрины, являющиеся частью внутреннего законодательства

78 . В процессе толкования налогового законодательства в делах, касающихся уклонения от уплаты налогов, суды многих стран разработали ряд правовых доктрин или принципов толкования. К ним относятся такие доктрины, как преобладание содержания над формой, экономический смысл, фикция, бизнес-цель, 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. 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 правовых 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 75 выше.

79 . По общему правилу и с учетом пункта 61, предыдущий анализ приводит к выводу, что не будет конфликта между налоговыми конвенциями и судебными доктринами, направленными против уклонения от уплаты налога, или общими внутренними правилами, направленными против уклонения от уплаты налога. Например, в той степени, в которой применение общего внутреннего правила, 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.

80 . 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.

Положения о контролируемых иностранных компаниях

81 . Значительное число стран приняло положения о контролируемых иностранных компаниях для решения вопросов, связанных с использованием иностранных базовых компаний. Хотя структура этого типа законодательства значительно различается в зависимости от страны, общей чертой этих правил, которые в настоящее время признаны на международном уровне в качестве законного инструмента защиты внутренней налоговой базы, является то, что они приводят к тому, что Договаривающееся государство облагает своих резидентов налогом на доход, связанный с их участием в определенных иностранных организациях. Иногда на основании определенного толкования положений Конвенции, таких как пункт 1 Статьи

7 и пункт 5 Статьи 10, утверждалось, что эта общая черта законодательства о контролируемых иностранных компаниях противоречит этим положениям. Поскольку такое законодательство приводит к налогообложению Государством своих резидентов, пункт 3 Статьи 1 подтверждает, что он не противоречит налоговым соглашениям. К такому же выводу следует прийти в отношении конвенций, которые не содержат положения, аналогичного пункту 3 Статьи 1; по причинам, изложенным в пунктах 14 Комментария к Статье 7 и 37 Комментария к Статье 10, толкование, согласно которому эти статьи препятствовали бы применению положений о контролируемых иностранных компаниях, не соответствует тексту пункта 1 Статьи 7 и пункта 5 Статьи 10. Это также не выполняется, когда такие положения читаются в их контексте. Таким образом, несмотря на то что некоторые страны сочли полезным прямо разъяснить в своих конвенциях, что законодательство о контролируемых иностранных компаниях не противоречит Конвенции, такое разъяснение не требуется. Признано, что структурированное таким образом законодательство о контролируемых иностранных компаниях не противоречит положениям Конвенции.

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

82 . Как указано в пункте 15.2 Введения

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.

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 81 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 Статья, [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 Договаривающемся государстве в отношении налога, описанного в Статье 2, который отвечает всем следующим условиям:

(i) приводит к одному или нескольким следующих результатов:

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 Договаривающемся 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 Договаривающемся 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 Договаривающемся 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.

C) 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 Договаривающемся государстве и доли в котором реализуются в первую очередь розничным инвесторам; или

D) 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 Договаривающимся государством был определен другим Договаривающимся государством по дипломатическим каналам в первое упомянутое Договаривающееся 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 Договаривающееся 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:

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

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

C. 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 Договаривающемся 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 *A*), 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 *B*), 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 *C*), 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 Договаривающемся 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 Договаривающемся 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 Договаривающемся 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 Договаривающемся 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 Договаривающимися государствами и 60 процентов от общей установленной ставки налога на компании, применяемой в Договаривающемся 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 Договаривающегося 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 Договаривающемся 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 Договаривающегося государства, но без учета каких-либо постоянных сокращений налоговой базы, описанных в пункте *B*) 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 Договаривающегося 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 Договаривающемся 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 Договаривающегося государства, но без учета каких-либо постоянных сокращений налоговой базы, описанных в пункте *B*) 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 применимая установленная ставка налога на компании, действующая в Договаривающемся государстве, составляла 25 процентов, ставка налогообложения в результате такого режима составляла бы 20 процентов (25 - (25 x 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 Договаривающееся государство, которое желает рассматривать режим другого Государства как "специальный налоговый режим", должно сначала

проконсультироваться с другим Договаривающимся 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 Договаривающееся 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.

a) 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

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

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

b) 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 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:

a) 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

b) не принимаются во внимание:

(ii) налог, который применяется к компании только после распределения такой компанией или применяется к акционерам; а также

(iii) 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 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 процентов 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 *a*) 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 Договаривающемся государстве составляла 20 процентов, но после подписания Конвенции компаниям-резидентам Договаривающегося 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 x 0,50)). Аналогичным образом, если установленная законом ставка налога на прибыль компаний в Договаривающемся государстве составляла 20 процентов, но после подписания Конвенции компаниям-резидентам Договаривающегося 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 *b*) 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 *b*), 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 *b*), 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 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 репатриируется 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.

Ограничения налогообложения по принципу источника: процедурные аспекты

109. Ряд Статей Конвенции ограничивают право Государства облагать налогом доход, полученный на его территории. Как отмечено в пункте 19 Комментария к статье 10 в отношении налогообложения дивидендов, Конвенция не регулирует процедурные вопросы, и каждое государство может свободно использовать процедуру, предусмотренную его внутренним законодательством, для применения ограничений, предусмотренных Конвенцией. Таким образом, Государство может автоматически ограничивать размер налога, который оно взимает в соответствии с соответствующими положениями Конвенции, при условии возможной предварительной проверки права на договор, либо оно может взимать налог, предусмотренный его внутренним законодательством, и впоследствии возмещать часть этого налога, которая превышает сумму, которую оно может взимать согласно положениям Конвенции. Как правило, для обеспечения быстрой реализации льгот налогоплательщиков по договору первый подход является наиболее предпочтительным. Если необходима система возмещения, она должна быть основана на наблюдаемых трудностях в определении права на льготы по договору. Кроме того, когда применяется второй подход, крайне важно, чтобы возврат был произведен быстро, особенно если не выплачиваются проценты на сумму возврата, поскольку любая неоправданная задержка в возврате этих средств является прямым расходом для налогоплательщика.

Замечание к Комментарию

110. Что касается пункта 81, то *Швейцария* считает, что законодательство о контролируемых иностранных корпорациях может, в зависимости от соответствующей концепции, противоречить духу Статьи 7.

Оговорки к Статье

111. *Соединенные Штаты* оставляют за собой право, за некоторым исключением, облагать налогом своих граждан и резидентов, включая некоторых бывших граждан и постоянных резидентов, без учета положений Конвенции.

112. *Канада* оставляет за собой право ограничивать юридические лица или образования, указанные в пункте 2, теми, которые созданы в одном из Договаривающихся государств.

113. *Франция* оставляет за собой право в не включать или изменять пункт 2 своих соглашениях таким образом, чтобы указать, в каких ситуациях она будет признавать налоговую прозрачность организаций, расположенных в другом Договаривающемся государстве или в третьем Государстве.

114. *Германия* оставляет за собой право не включать пункт 2 в свои соглашения.

115. *Португалия* оставляет за собой право не включать пункт 2 в свои соглашения ввиду административных трудностей, связанных с некоторыми решениями, предложенными в отчете

"Применение Типовой конвенции ОЭСР по налогам к партнерствам" (как в некоторых случаях указано в самом отчете).

116. *Ирландия* оставляет за собой право не включать пункт 3 в свои конвенции, а также изменить пункт 2 таким образом, чтобы предусмотреть, что этот пункт не будет толковаться как влияющий на право Договаривающегося государства облагать налогом своих собственных резидентов.

117. *Франция*, *Германия*, *Венгрия*, *Ирландия*, *Люксембург*и *Швейцария* оставляют за собой право не включать пункт 3 в свои соглашения.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 2 ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГОВ, ОХВАТЫВАЕМЫХ КОНВЕНЦИЕЙ

1. Эта статья предназначена для того, чтобы сделать терминологию и условные обозначения, относящиеся к налогам, охватываемым Конвенцией, более приемлемыми и точными, что позволит обеспечить идентификацию налогов Договаривающихся государств, на которые распространяется Конвенция, для максимального расширения области применения Конвенции путем включения, насколько это возможно, в соответствии с внутренним законодательством Договаривающихся государств налогов, взимаемых их политическими подразделениями или местными властями, чтобы избежать необходимости заключения новой конвенции при изменении внутреннего законодательства Договаривающихся государств, и обеспечить уведомление каждого Договаривающегося государства о значительных изменениях в налоговом законодательстве другого Государства.

Пункт 1

2. Этот пункт определяет сферу применения Конвенции: налоги на доход и на капитал; поэтому слишком неточный термин "прямые налоги" был исключен. Неважно,

от имени каких властей взимаются такие налоги; это может быть само Государство или его административно- территориальные образования или местные органы власти (Государства, регионы, провинции, *подразделения*, округи, области, *муниципальные подразделения*, *Kreise*, муниципалитеты или группы муниципалитетов и т. д.). Метод взыскания налогов также не имеет значения: прямым начислением или вычетом у источника, в виде дополнительных налогов или дополнительных сборов, или в виде дополнительных налогов (*centimes additionnels*) и т.д.

Пункт 2

3. В этом пункте дается определение налогов на доход и на капитал. Такие налоги включают налоги на общий доход и на элементы дохода, на общий капитал и на элементы капитала. Кроме того, сюда входят налоги на прибыль и прибыль от отчуждения движимого или недвижимого имущества, а также налоги на увеличение стоимости капитала. Наконец, это определение распространяется на налоги на общую сумму заработной платы или окладов, выплачиваемых предприятиями ("налоги на фонд заработной платы"; в Германии - "*Lohnsummensteuer*"; во Франции - "*taxe sur les salaires*"). Социальные отчисления или любые другие сборы, уплачиваемые в случаях, когда существует прямая связь между сбором и индивидуальными получаемыми пособиями, не должны рассматриваться как "налоги на общую сумму заработной платы ".

4. Очевидно, что Государство, обладающее правом облагать налогом статью дохода или капитала в соответствии с Конвенцией, может взимать налоги, налагаемые его законодательством вместе с любыми дополнительными пошлинами или сборами: прибавки, издержки, проценты, штрафы и т. д. Это не было сочтено необходимым указывать в статье, поскольку очевидно, что Договаривающееся государство, которое имеет право взимать налог, может также взимать дополнительные пошлины или сборы, связанные с основным сбором. Большинство государств, однако, не считают, что проценты и штрафы в дополнение к налогам, предусмотренным Статьей 2, сами включены в сферу действия Статьи 2 и, соответственно, обычно не рассматривают такие проценты и штрафы как платежи, к которым применимы положения, касающиеся прав на налогообложение Государства-источника (или места действия) или Государства резидентства, включая ограничения налогообложения Государством источника и обязательство Государства резидентства по устранению двойного налогообложения. Тем не менее, если налогообложение отменяется или уменьшается в соответствии с взаимным соглашением в соответствии со Статьей 25, проценты и административные штрафы, связанные с таким налогообложением, должны быть отозваны или уменьшены в той степени, в которой они напрямую связаны с налогообложением (т.е. налоговым обязательством), которое снижено по взаимному согласию. Это может иметь место, например, когда дополнительный сбор рассчитывается со ссылкой на сумму лежащего в основе налогового обязательства, и

компетентные органы соглашаются с тем, что все или часть базового налогообложения не соответствует положениям Конвенции. Это также может иметь место, например, когда административные штрафы налагаются в связи с корректировкой трансфертного ценообразования, и эта корректировка отменяется, поскольку считается, что она не соответствует пункту 1 Статьи 9.

5. В Статье не упоминаются "обычные налоги" или "чрезвычайные налоги". Обычно включение чрезвычайных налогов в типовую конвенцию может считаться оправданным, однако опыт показывает, что такие налоги обычно взимаются в очень особых обстоятельствах. К тому же дать им определение достаточно сложно. Они могут быть чрезвычайными по разным причинам; их наложение, порядок взимания, ставки, цели и т. д. Если это так, то кажется предпочтительным не включать в статью чрезвычайные налоги. Однако поскольку это не предназначено для исключения чрезвычайных налогов из всех соглашений, обычные налоги также не были упомянуты. Таким образом, Договаривающиеся государства могут ограничить сферу применения конвенции обычными налогами, либо могут распространить ее на чрезвычайные налоги или даже установить особые положения.

Пункт 3

6. В этом пункте перечислены налоги, действовавшие на момент подписания Конвенции. Список не является исчерпывающим. Он служит иллюстрацией предыдущих пунктов Статьи. В принципе это полный список налогов, взимаемых в каждом Государстве на момент подписания и подпадающих под действие Конвенции.

6.1 Некоторые страны-члены не включают пункты 1 и 2 в свои двусторонние конвенции. Эти страны предпочитают просто полностью перечислить налоги в каждой стране, к которой будет применяться Конвенция, и пояснить, что Конвенция будет также применяться к последующим налогам, аналогичным перечисленным. Страны, желающие следовать этому подходу, могут использовать следующую формулировку:

1. Налоги, к которым применяется Конвенция:

a) (в Государстве A):

b) (в Государстве B):

2. Настоящая Конвенция применяется также к любым идентичным или, по существу, аналогичным налогам, которые будут взиматься после даты подписания Конвенции в дополнение к перечисленным в пункте 1 налогам или вместо них. Компетентные органы Договаривающихся государств должны уведомить друг друга о любых существенных изменениях, внесенных в их налоговое законодательство.

Как упоминалось в пункт 3 выше, социальные отчисления и аналогичные сборы должны быть исключены из списка налогов, на которые распространяется соглашение.

Пункт 4

7. Поскольку перечень налогов в пункте 3 является чисто декларативным, этот пункт предусматривает, что Конвенция также должна применяться ко всем

идентичным или аналогичным по существу налогам, которые взимаются в Договаривающемся государстве после даты подписания Конвенции в дополнение к, или вместо существующих налогов в этом Государстве.

8. Каждое Государство обязуется уведомлять друг друга о любых существенных изменениях, внесенных в его налоговое законодательство, предоставляя, например, подробные сведения о новых или замененных налогах. Странам-членам предлагается сообщать и о других важных событиях, таких как новые нормативные положения или судебные решения; многие страны уже придерживаются этой практики. Договаривающиеся государства также могут расширить требование об уведомлении на любые существенные изменения в других законах, которые влияют на их обязательства по соглашению; Желающие сделать это Договаривающиеся государства могут заменить последнее предложение пункта следующим:

Компетентные органы Договаривающихся Государств будут уведомлять друг друга о любых существенных изменениях, которые были внесены в их налоговое законодательство или другие законы, затрагивающие их обязательства по Конвенции.

Замечание к Комментарию

9. *Португалия* не придерживается интерпретации последних трех предложений пункта 4 Комментария к Статье 2. Португалия считает, что проценты и штрафы не являются налогами, на которые распространяется Конвенция, и, следовательно, не могут рассматриваться в рамках процедуры взаимного согласования.

Оговорки к Статье

10 . *Канада*, *Чили* и *Соединенные Штаты* сохраняют свои позиции в той части пункта 1, которая гласит, что Конвенция должна применяться к налогам административно-территориальных образований или местных властей.

11 . *Австралия*, *Япония* и *Корея* сохраняют свою позицию в той части пункта 1, которая гласит, что Конвенция применяется к налогам на капитал.

12 . *Греция* и *Латвия* придерживаются мнения, что "налоги на общую сумму заработной платы, выплачиваемой предприятиями", не должны рассматриваться как налоги на доход и, следовательно, не подпадают под действие Конвенции.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3 ОТНОСИТЕЛЬНО ОБЩИХ ОПРЕДЕЛЕНИЙ

1. Эта Статья объединяет ряд общих положений, необходимых для толкования терминов, используемых в Конвенции. Однако значение некоторых важных терминов объясняется в других частях Конвенции. Таким образом, термины "резидент" и " постоянное представительство" определены в Статьях 4 и 5 соответственно, а толкование определенных терминов, содержащихся в статьях об особых категориях доходов ("доход от недвижимого имущества", "дивиденды" и т. д.), разъясняется положениями, содержащимися в этих Статьях. В дополнение к определениям, содержащимся в Статье, Договаривающиеся государства могут на двусторонней основе

согласовывать определения терминов "Договаривающееся государство" и "другое Договаривающееся государство". Кроме того, Договаривающиеся государства могут на двусторонней основе договориться о включении в возможные определения " Договаривающихся государств" ссылки на континентальные шельфы.

Пункт 1

Термин "лицо"

2. Определение термина "лицо", данное в подпункте *a),* не является исчерпывающим и должно толковаться как указывающее на то, что термин "лицо" используется в очень широком смысле (см., в частности, Статьи 1 и 4). В определении прямо упоминаются физические лица, компании и другие группы лиц. Из значения, присвоенного термину "компания" определением, содержащимся в подпункте *b),* следует, что термин "лицо", помимо прочего, включает любое юридическое лицо, которое, хотя и не зарегистрировано, но рассматривается для целей налогообложения как корпоративное объединение. Таким образом, к примеру фонд (*fondation*, *Stiftung*) может попадать под значение термина "лицо". Партнерства также будут рассматриваться как "лица" либо потому, что они подпадают под определение " компании", либо, если это не так, потому что они составляют другие группы лиц.

Термин "компания"

3. Термин "компания" означает в первую очередь любое юридическое лицо. Кроме того, этот термин охватывает любую другую налогооблагаемую единицу, которая рассматривается как юридическое лицо для целей налогового законодательства Договаривающегося государства, резидентом которого она является. Определение составлено с учетом Статьи о дивидендах. Термин "компания" имеет отношение только к этой Статье, пунктам 7 и 8 Статьи 5 и Статьям 16 и 29.

Термин "предприятие"

4. Вопрос о том, осуществляется ли деятельность на предприятии или считается, что она сама по себе составляет предприятие, всегда интерпретировался в соответствии с положениями внутреннего законодательства Договаривающихся государств. Поэтому исчерпывающее определение термина "предприятие" в этой Статье не предпринималось. Однако при условии, что термин "предприятие" применяется к ведению любого бизнеса. Поскольку термин "бизнес" четко определен как включающий предоставление профессиональных услуг и других видов деятельности независимого характера, это поясняет, что оказание профессиональных услуг или другие виды деятельности независимого характера должны рассматриваться как предприятие, независимо от значения этого термина во внутреннем законодательстве. Государства, которые считают такое разъяснение излишним, могут исключить определение термина "предприятие" их своих двусторонних соглашений.

Термин "международные перевозки"

5. Определение термина "международные перевозки" основано на принципе, изложенном в пункте 1 Статьи 8, согласно которому право облагать налогом прибыль предприятия Договаривающегося Государства от эксплуатации морских или воздушных судов в международных перевозках принадлежит только этому Государству ввиду особого характера бизнеса в сфере международных перевозок. Однако, как указано в Комментарии к пункту 1 Статьи 8, Договаривающиеся государства могут на двусторонней основе включать в подпункт *e*) ссылку на Государство, в котором находится место нахождения постоянно действующего исполнительного органа предприятия. В таком случае определение должно звучать следующим образом: "Термин "международные перевозки" означает любую перевозку на морском или воздушном судне, за исключением случаев, когда морское или воздушное судно эксплуатируется исключительно между местами в Договаривающемся государстве, в которых предприятие, которое эксплуатирует это судно или самолет, не имеет места нахождения постоянно действующего исполнительного органа".

6. Определение термина "международные перевозки" шире, чем его обычно понимают. Более широкое определение предназначено для того, чтобы сохранить за Государством предприятия право облагать налогом исключительно внутренние перевозки, а также международные перевозки между третьими Государствами, и позволить другому Договаривающемуся государству облагать налогом перевозки исключительно в пределах его границ. Это намерение можно пояснить с помощью следующей иллюстрации. Предположим, предприятие одного Договаривающегося государства через агента в другом Договаривающемся государстве продает билеты на рейс, который полностью ограничен в пределах первого упомянутого Государства или, альтернативно, в пределах третьего Государства. Статья не разрешает другому Государству облагать налогом прибыль любого рейса. Другому Государству разрешается облагать налогом такое предприятие первого упомянутого Государства только в том случае, если деятельность ограничивается исключительно пунктами в этом другом Государстве.

6.1 В 2017 году в определение были внесены поправки, чтобы гарантировать, что оно также применяется к перевозке на морском или воздушном судне, эксплуатируемом предприятием третьего Государства. Несмотря на то, что это изменение не влияет на применение Статьи 8, которая касается только прибыли предприятия Договаривающегося государства, оно позволяет применять пункт 3 Статьи 15 к резиденту Договаривающегося государства, получающему вознаграждение от работы на борту морского или воздушного судна, эксплуатируемого предприятием третьего Государства.

6.2 Морское или воздушное судно эксплуатируется исключительно между местами в Государстве в отношении конкретного рейса, если место отправления и место

прибытия морского или воздушного судна находятся в этом Государстве. Однако это определение применяется в тех случаях, когда путешествие морского или воздушного судна между пунктами в Государстве является частью более длительного рейса этого морского или воздушного судна с пунктом отправления или прибытия, находящимся за пределами этого Государства. К примеру, если в рамках одного и того же рейса воздушное судно сначала совершает перелет между пунктом в одном Договаривающемся государстве и пунктом в другом Договаривающемся государстве, а затем продолжает движение в другой пункт назначения, также находящийся в этом другом Договаривающемся государстве, первый и второй этапы этого рейса будут частью рейса, подпадающего под определение "международных перевозок".

6.3 Некоторые государства придерживаются мнения, что определение " международных перевозок" должно, скорее, относиться к перевозке как к путешествию пассажира или груза таким образом, что любое перемещение пассажира или груза исключительно между двумя местами в одном и том же Договаривающемся государстве не следует рассматривать в соответствии с определением, даже если этот рейс совершается на морском или воздушном судне, которое используется для международных перевозок. Придерживающиеся такой точки зрения Договаривающиеся государства могут на двусторонней основе договориться об исключении ссылки на "морское или воздушное судно" из первой части включенного в определение исключения, с тем чтобы использовать следующее определение:

е) термин "международные перевозки" означает любую перевозку на морском или воздушном судне, за исключением случаев, когда такой транспорт используется исключительно между пунктами в Договаривающемся государстве, и предприятие, которое эксплуатирует это судно или самолет, не является предприятием этого Государства;

6.4 Определение "международного сообщения" не применяется, когда морское или воздушное судно эксплуатируется между двумя пунктами в Договаривающемся государстве, и предприятие, которое эксплуатирует такое морское или воздушное судно, не является предприятием этого Государства, даже если часть перевозки осуществляется за пределами этого Государства. Таким образом, например, круиз, который начинается и заканчивается в этом Государстве, не делая при этом остановок в иностранном порту, не является международной перевозкой пассажиров. Договаривающиеся государства, желающие прямо разъяснить этот пункт в своих конвенциях, могут договориться на двусторонней основе о внесении соответствующих поправок в определение.

Термин "компетентный орган"

7. Определение термина "компетентный орган" признает, что в некоторых странах-членах ОЭСР выполнение соглашений об избежании двойного налогообложения не входит исключительно в компетенцию высших налоговых органов

; некоторые вопросы зарезервированы или могут быть переданы другим органам. Настоящее определение позволяет каждому Договаривающемуся государству назначить один или несколько компетентных органов.

Термин "гражданин"

8. Определение термина "гражданин" просто оговаривает, что применительно к Договаривающемуся государству этот термин применяется к любому физическому лицу, имеющему национальность или гражданство этого Договаривающегося государства. Не было сочтено необходимым включать в текст Конвенции какое-либо более точное определение терминов "национальность" и "гражданство", а также не представлялось необходимым делать какие-либо специальные комментарии относительно значения и применения этих слов. Очевидно, что при определении того, что подразумевается под "гражданином" в случае физического лица, необходимо сделать ссылку на смысл, в котором обычно используется этот термин, и на конкретные правила каждого Государства в отношении приобретения или утраты гражданства.

9. Подпункт *g)* более конкретно касается юридических лиц, партнерств, партнерств и ассоциаций. Заявив, что любое юридическое лицо, партнерство или ассоциация, получившие свой статус как таковые на основании действующего законодательства в Договаривающемся государстве, считается гражданином, данное положение устраняет часто возникающие сложности. При определении гражданства компаний некоторые государства уделяют меньше внимания законодательству, регулирующему деятельность компании, чем происхождению капитала, за счет которого была создана компания, или национальности физических или юридических лиц, контролирующих ее.

10 . Более того, с учетом правовых отношений, возникающих между компанией и Государством, в соответствии с законодательством которого она организована, что с определенных точек зрения очень похоже на отношения гражданства в случае физических лиц, кажется оправданным не рассматривать юридические лица, партнерства и ассоциации в специальном положении, но уподобить их физическим лицам под термином "гражданин".

10.1 Отдельное упоминание партнерств в подпункте *g)* не противоречит статусу партнерства как лица в соответствии с подпунктом *a).* Согласно внутреннему законодательству некоторых стран, юридическое лицо может быть "лицом", но не " юридическим лицом" для целей налогообложения. Явное заявление необходимо, чтобы избежать путаницы.

Термин "бизнес"

10.2 Конвенция не содержит исчерпывающего определения термина "бизнес", который, согласно пункту 2, обычно должен иметь то значение, которое он имеет в соответствии с внутренним законодательством государства, применяющего Конвенцию . Однако подпункт *h)* прямо предусматривает, что этот термин включает оказание

профессиональных услуг и другую деятельность независимого характера. Это положение было добавлено в 2000 году

одновременно с удалением из Конвенции Статьи 14, касающейся независимых персональных услуг. Это дополнение, которое гарантирует, что термин "бизнес" включает выполнение действий, которые ранее охватывались Статьей 14, было предназначено для предотвращения того, чтобы термин "бизнес" толковался ограниченным образом, чтобы исключить выполнение профессиональных услуг, или другой деятельности независимого характера в Государствах, где внутреннее законодательство не предусматривает, что предоставление таких услуг или действий может представлять собой бизнес. Договаривающиеся государства, для которых это не так, могут на двусторонней основе договориться об исключении определения.

Термин "признанный пенсионный фонд"

10.3 Определение термина "признанный пенсионный фонд", содержащееся в подпункте i), было включено в 2017 году, когда этот термин был добавлен в пункт 1 Статьи 4, чтобы гарантировать, что пенсионный фонд, отвечающий данному определению, считается резидентом Договаривающегося государства, в котором он учрежден.

10.4 Эффект определения "признанный пенсионный фонд" и ссылки на этот термин в пункте 1 Статьи 4 будет в значительной степени зависеть от внутреннего законодательства, а также от юридических характеристик пенсионных фондов, созданных в каждом Договаривающемся государстве, как и в других положениях Конвенции, где это определение может быть уместным.

10.5 В некоторых Государствах фонд может быть учрежден в рамках юридического лица (например, компании, занимающейся коммерческой деятельностью, страховой компании или самого Государства, либо его политического подразделения или местного органа власти) с основной целью предоставления пенсионных пособий физическим лицам, например, сотрудникам этой организации или других работодателей, или инвестирующим средства в пользу других признанных пенсионных фондов. Однако такой фонд не может быть отдельным "лицом" (как этот термин определен в подпункте a)) в соответствии с налоговым законодательством Государства, в котором он учрежден, и, если это так, он не будет соответствовать определению признанного пенсионного фонда. Однако в той мере, в какой доход, полученный от инвестиционных активов этого фонда, относится в соответствии с внутренним законодательством Государства, в котором он учрежден, к юридическому лицу (например, компании, занимающейся коммерческой деятельностью, страховой компании или Государству) в рамках которого был учрежден такой фонд, положения Конвенции будут применяться к этому доходу в той мере, в какой само юридическое лицо квалифицируется как резидент Договаривающегося государства в соответствии с пунктом 1 Статьи 4. Как поясняется в пунктах 8.7–8.10 Комментария к Статье 4,

включение термина "признанный пенсионный фонд" в пункт 1 Статьи 4 не имеет отношения к такому фонду.

10.6 Также есть некоторые Государства, в которых фонд, созданный с основной целью предоставления пенсионных пособий физическим лицам, формально не является отдельным лицом в соответствии с налоговым законодательством Государства, в котором он учрежден, но где эти налоговые законы предусматривают, что инвестиционные активы фонда представляют собой отдельное и обособленное имущество, доход от которого не распределяется между лицами для целей налогообложения. Эти Государства могут пожелать обеспечить, чтобы их внутреннее законодательство и определение "лица" в подпункте а) были достаточно широкими для включения такого фонда, чтобы гарантировать, что Конвенция, применяющаяся к лицам, являющимся резидентами Договаривающихся государств, применяется к доходу, полученному через эти фонды.

10.7 Как указано в пункте 69 Комментария к Статье 18, если два Договаривающихся государства придерживаются одного и того же подхода к общему освобождению от налогообложения для инвестиционного дохода пенсионных фондов, учрежденных на их территории, эти Государства могут включить в свою конвенцию положение, распространяющее это освобождение на инвестиционный доход, который пенсионный фонд, созданный в одном Государстве, получает в другом Государстве. В таком случае для этой цели можно использовать определение "признанный пенсионный фонд". Однако если это так, необходимо обеспечить, чтобы фонд, описанный в пункте 10.5 выше, мог квалифицироваться как "признанный пенсионный фонд" сам по себе несмотря на то, что он не является отдельным "лицом" в соответствии с налоговым законодательством Государства, в котором он учрежден. Однако для этого потребуется , чтобы для целей Конвенции активы и доходы такого фонда рассматривались как активы и доходы отдельного лица с тем, чтобы, например:

– фонд мог представлять собой лицо для целей Статьи 1 и всех соответствующих положений Конвенции;

– активы и доходы фонда считались активами и доходами отдельного лица, а не лица, в рамках которого учрежден фонд, с тем, чтобы, например, для целей подпункта а) пункта 2 Статьи 10 любая часть капитала компании, выплачивающей дивиденды в фонд, которая проводится через фонд, не объединялась с капиталом той же компании, которой владеет лицо, в котором учрежден фонд, но которая не проходит через фонд;

– для целей Статей с 6 по 21 доход фонда рассматривался как полученный и находящийся в фактической собственности самого фонда, а не лица, в рамках которого учрежден фонд;

– право фонда на льготы по договору в соответствии с положениями об ограничении льгот Статьи 29 определялось без учета права на льготы по договору лица , в рамках которого учрежден фонд.

10.8 Ниже приводится пример положения, которое можно добавить к определению "признанного пенсионного фонда" для этой цели:

Если структура, созданная в Договаривающемся государстве, будет представлять собой признанный пенсионный фонд в соответствии с подразделом (*i*) или (*ii*), если он рассматривается как отдельное лицо в соответствии с налоговым законодательством этого Государства, ее следует рассматривать для целей настоящей Конвенции, как отдельное лицо, рассматриваемое как таковое в соответствии с налоговым законодательством этого Государства, и все активы и доходы, к которым применяется такая структура, должны рассматриваться как активы и доходы, полученные этим отдельным лицом, а не другим лицом.

10.9 Первая часть определения "признанный пенсионный фонд" относится к " юридическому лицу или структуре, учрежденной в этом Государстве". Существуют значительные различия в юридических и организационных характеристиках пенсионных фондов во всем мире, поэтому необходимо принять широкую формулировку. Ссылка на "структуру" предназначена, среди прочего, для охвата случаев, когда пенсионные выплаты предоставляются через фонды, такие как траст, который, согласно соответствующему закону о трастах, не будет представлять собой юридическое лицо: определение будет применяться до тех пор, пока траст или попечительский орган рассматривается для целей налогообложения как отдельная организация, признаваемая как отдельное лицо. Однако требуется, чтобы организация или структура рассматривались как отдельное лицо в соответствии с налоговым законодательством Государства, в котором они учреждены: если это не так, нет необходимости решать вопрос о резидентстве самого пенсионного фонда, поскольку доход этого фонда рассматривается для целей налогообложения как доход другого лица (см. пункт 10.5 выше).

10.10 Подпункт (*i*) предусматривает, что для того, чтобы квалифицироваться как " признанный пенсионный фонд", организация или структура должны быть созданы и работать исключительно или почти исключительно для управления или предоставления пенсионных и дополнительных или побочных выплат физическим лицам. Не имеет значения, сколько людей имеют право на такие пенсионные пособия: признанный пенсионный фонд может быть создан, например, для большой группы сотрудников или для одного индивидуального предпринимателя. Государства вправе заменить фразу "пенсионные и дополнительные или второстепенные пособия" другой формулировкой, например, "пенсионные и аналогичные пособия", при условии, что эта формулировка толкуется широко и включает такие пособия, как пособие на похороны.

10.11 Фраза "исключительно или почти исключительно" проясняет, что вся или почти вся деятельность признанного пенсионного фонда должна быть связана с управлением или предоставлением пенсионных пособий и дополнительных или побочных пособий физическим лицам. Слова "почти исключительно" означают, что

очень небольшая часть деятельности пенсионного фонда может включать в себя деятельность, которая связана не только с администрированием или предоставлением таких пособий (например, продвижение услуг пенсионного фонда). Однако некоторые Государства имеют более широкий взгляд на термин

"признанный пенсионный фонд" и могут захотеть, например, включать в него организации или механизмы, созданные и действующие исключительно или почти исключительно для предоставления пенсий и пособий, таких как пенсии по инвалидности, которые не связаны с выходом на пенсию. Эти Государства могут свободно вносить поправки в определение, чтобы адаптировать его к своим обстоятельствам. Однако при этом такие Государства должны учитывать тот факт, что, как указано в пункте 10.7 выше, определение признанного пенсионного фонда может использоваться для целей положений, освобождающих от налогообложения у источника инвестиционный доход, который пенсионный фонд, учрежденный в одном Государстве, получает в другом Государстве; поэтому для этих Государств будет важно обеспечить, чтобы объем этого освобождения не был непреднамеренно расширен изменениями, внесенными в определение

"признанный пенсионный фонд".

10.12 Предприятие или структура должны создаваться и работать исключительно или почти исключительно с целью управления или предоставления пенсионных и дополнительных или побочных выплат физическим лицам. Пенсия, выплачиваемая при выходе на пенсию с активной работы или когда работник достигает пенсионного возраста, может быть типичным примером

"пенсионного пособия", однако этот термин достаточно широк, чтобы покрыть один или несколько типов выплат, производимых при выходе на пенсию или после него или по достижении пенсионного возраста сотруднику, самозанятому лицу, директору или должностному лицу компании, даже если эти выплаты не производятся в виде регулярных пенсионных выплат.

10.13 Во многих Государствах пенсионные фонды предоставляют ряд выплат, которые не связаны строго с выходом на пенсию. Фраза "дополнительные или второстепенные выплаты" предназначена именно для покрытия таких выплат. Слова " дополнительные или второстепенные" дают понять, что такие пособия предоставляются в дополнение к пенсионным пособиям: фонд, который будет создан в первую очередь для предоставления пособий, не являющихся пенсионными пособиями, таким образом, не будет соответствовать определению. Несмотря на то, что не представляется возможным предоставить исчерпывающий список всех пособий, которые можно было бы квалифицировать как "дополнительные или второстепенные льготы/пособия", ниже приведены типичные примеры таких льгот:

– выплаты, произведенные в результате смерти или потери трудоспособности физического лица;

– пенсия или другие виды выплат оставшимся в живых членам семьи умершего лица, имевшего право на пенсионные пособия;

– выплаты физическому лицу с неизлечимой болезнью;

– компенсационные выплаты в случае длительной болезни или безработицы;

– жилищные пособия, такие как ссуда по льготной ставке, предоставляемая плательщику пенсионных взносов за счет накопленных пенсионных взносов для приобретения основного места жительства;

– пособия на образование, такие как снятие накопленных пенсионных взносов, которые плательщику пенсионных взносов будет разрешено осуществлять для финансирования своего образования или образования своих детей;

– предоставление финансовых консультаций вкладчикам пенсионных взносов.

10.14 Подпункт (*i*) также требует, чтобы организация или структура, созданная и действующая исключительно или почти исключительно для управления или предоставления пенсионных и дополнительных или побочных льгот физическим лицам , "регулировалась как таковая". Требование предназначено для того, чтобы ограничить определение организациями или структурами, которые подчиняются некоторым условиям, налагаемым Государством, в котором они учреждены (или одним из его административно-территориальных образований или местными властями), с тем, чтобы гарантировать, что организация или структура используются в качестве инструмента для инвестиций с целью предоставления физическим лицам пенсионных и дополнительных или побочных пособий. Таким образом, эта часть определения исключает такую организацию, как частная компания, которая может быть создана и использована лицом для инвестирования средств с целью предоставления пенсионных пособий лицам, связанным с этим лицом или нанятым им, но не подлежит особому режиму или правилам, установленным Государством, политическим подразделением или местным органом власти в отношении использования этого юридического лица в качестве средства предоставления пенсионных пособий. Не имеет значения, предусмотрена ли в налоговом законодательстве или в других правовых документах (например, в законодательстве, устанавливающем государственную организацию, которая будет управлять государственным пенсионным фондом) нормативная база, которой подчиняется организация или структура; важно то, чтобы организация или структура была признана законом в качестве механизма, созданного для финансирования пенсионных выплат для физических лиц, и подпадала под условия, предназначенные для обеспечения ее использования для этой цели.

10.15 Примером организации или структуры, которая удовлетворяла бы требованиям определения "признанный пенсионный фонд", является агентство или инструмент Государства, созданный исключительно или почти исключительно для управления или предоставления пенсионных пособий и дополнительных или побочных пособий в рамках системы социального обеспечения в соответствии с

законодательством этого Государства. Другим примером может быть компания или другое юридическое лицо, учрежденное в Государстве с целью управления или предоставления пенсионных и дополнительных или побочных пособий физическим лицам и чьи единственные активы включают средства, покрываемые пенсионной схемой, регулируемой налоговым законодательством того Государства, которое предусматривает, что доход от этой схемы освобожден от налога. Определение признанного пенсионного фонда будет применяться к этой компании или юридическому лицу независимо от того, квалифицируется ли эта компания или юридическое лицо иным образом в качестве резидента Договаривающегося государства, поскольку оно "подлежит налогообложению в нем" в силу критериев, упомянутых в первом предложении пункта 1 Статьи 4, например, потому что оно должно платить налог с любого дохода, не полученного по схеме (см. пункты 8.8–8.10 Комментария к Статье 4).

10.16 Подпункт (*i*) определения применяется независимо от того, предоставляются ли льготы, к которым оно относится, лицам, которые являются резидентами Государства, в котором учреждена организация или структура, или резидентами других Государств. Несмотря на то, что общее правило, направленное против уклонения от уплаты налога, содержащееся в пункте 9 Статьи 29, касается возможных проблем, связанных с использованием договоров об избежании двойного налогообложения, которые могут возникнуть в связи с этим аспектом правила, Государства, которые не включают это общее правило в свои договоры или для которых это вызывает особую озабоченность, могут включить в определение "признанного пенсионного фонда" условия, аналогичные тем, которые содержатся в подразделе (*ii*) подпункта *e*) пункта 2 подробной версии правила ограничения льгот, указанного в Комментарии к Статье 29.

10.17 Подраздел (*ii*) определения охватывает организации или структуры, которые пенсионные фонды, входящие в состав подраздела (*i*), используют для непрямого инвестирования. Пенсионные фонды часто инвестируют вместе с другими пенсионными фондами, объединяя свои активы в определенные организации или структуры, и могут по различным коммерческим, юридическим или нормативным причинам инвестировать через находящиеся в полной собственности организации или структуры, которые являются резидентами одного и того же Государства. Поскольку при инвестировании средств, используемых для предоставления пенсионных пособий физическим лицам, такие структуры и организации действуют только как посредники, целесообразно рассматривать их как пенсионные фонды, инвестирующие через них.

10.18 Фраза "исключительно или почти исключительно", встречающаяся в подразделе (*ii*), проясняет, что вся или почти вся деятельность такой посреднической организации или структуры должна быть связана с инвестированием средств в пользу организаций или структур, которые квалифицируются как признанные пенсионные фонды в рамках подразделения (*i*). Слова "почти исключительно" означают, что очень

небольшая часть деятельности таких организаций или структур может включать другие виды деятельности, такие как инвестирование средств в пенсионные фонды, которые созданы в других Государствах и по этой причине не подпадают под действие подраздела (*i*). Государства, в которых посреднические организации или структуры обычно инвестируют средства, полученные от пенсионных фондов, созданных в других Государствах, могут расширить сферу действия подраздела (*ii*), чтобы включить случай , когда значительная часть средств инвестируется посреднической организацией или структурой в пользу пенсионных фондов, созданных в других Государствах; эти Государства могут решить любые проблемы, связанные с злоупотреблениями положениями международных налоговых соглашений, которые могут возникнуть в результате положений Статьи 29.

Пункт 2

11 .В этом пункте приводится общее правило толкования терминов, используемых в Конвенции, но не определенных в ней. Однако возникает вопрос, на какое законодательство следует ссылаться, чтобы определить значение терминов, не определенных в Конвенции. Причем выбор делается между законодательством, действовавшим на момент подписания Конвенции, и законодательством, действовавшим на момент применения Конвенции, т.е. когда взимается налог. Комитет по бюджетно-финансовым вопросам пришел к выводу, что должно преобладать последнее толкование, и в 1995 году внес поправки в Типовую Конвенцию, чтобы четко на это указать.

12 . Однако в пункте 2 указывается, что значение неопределенного термина в соответствии с внутренним законодательством применяется только в том случае, если контекст не требует альтернативного толкования и компетентные органы не согласны с другим значением в соответствии с положениями Статьи 25. Контекст определяется, в частности, намерением Договаривающихся государств при подписании Конвенции, а также значением данного термина в законодательстве другого Договаривающегося Государства (неявная ссылка на принцип взаимности, на котором основана Конвенция). Таким образом, формулировка статьи дает компетентным органам некоторую свободу действий.

13 . Следовательно, формулировка пункта 2 обеспечивает удовлетворительный баланс между, с одной стороны, необходимостью обеспечить постоянство обязательств , которые Государства взяли на себя при подписании конвенции (поскольку Государству не должно быть позволено сделать конвенцию частично недействующей, впоследствии изменив во внутреннем законодательстве объем терминов, не определенных в Конвенции), и, с другой стороны, необходимостью иметь возможность применять Конвенцию. удобным и практичным способом (следует избегать необходимости ссылаться на устаревшие концепции).

13.1 В 1995 г. в пункт 2 были внесены поправки, чтобы его текст более точно соответствовал общему и последовательному пониманию Стран-членов. Для целей пункта 2 значение любого термина, не определенного в Конвенции, может быть выяснено путем ссылки на значение, которое он имеет для целей любого соответствующего положения внутреннего законодательства Договаривающегося государства, независимо от того, является ли оно налоговым законодательством. Однако, если термин определяется по-разному для целей разных законов Договаривающегося государства, значение, данное этому термину для целей законов, устанавливающих налоги, к которым применяется Конвенция, имеет преимущественную силу над всеми остальными, включая те, которые установлены для целей других налоговых законодательств.

13.2 В 1995 году в Комментарий также были внесены поправки, предусматривающие, что Государства, которые могут заключать взаимные соглашения (в соответствии с положениями Статьи 25 и, в частности, ее пункта 3), которые устанавливают значение терминов, не определенных в Конвенции, должны учитывать такие соглашения при толковании этих терминов. В 2017 году формулировка пункта 2 была изменена, чтобы устранить любые сомнения в том, что в случае, когда взаимное соглашение, достигнутое в соответствии со Статьей 25, указывает на то, что компетентные органы пришли к соглашению об общем значении неопределенного термина, значение этого термина во внутреннем законодательстве будет неприменимо, как в случае, когда термин определяется в Конвенции или когда контекст требует значения, отличного от значения, предусмотренного внутренним законодательством. Однако некоторые Государства считают, что это исключение должно применяться только в случае соглашений, достигнутых в соответствии с пунктом 3 Статьи 25; эти Государства могут заменить фразу "в соответствии с положениями Статьи 25" на "в соответствии с положениями пункта 3 Статьи 25". Другие Государства считают, что в соответствии с их законодательством компетентные органы не могут быть наделены полномочиями согласовывать значение терминов, которые препятствовали бы обращению к значениям этих терминов во внутреннем законодательстве; эти Государства могут опустить фразу

"или компетентные органы соглашаются использовать другое значение в соответствии с положениями Статьи 25".

Оговорки к Статье

14 . *Италия* и *Португалия* оставляют за собой право не включать определения в подпункты 1 *c)* и *h)* ("предприятие" и "бизнес"), поскольку они оставляют за собой право включать статьи о налогообложении независимых персональных услуг.

15 . *Турция* оставляет за собой право использовать следующее определение термина "международные перевозки": "термин "международные перевозки" означает любую перевозку на морском или воздушном судне, эксплуатируемом предприятием

Договаривающегося государства, за исключением случаев, когда морское или воздушное судно эксплуатируется исключительно между пунктами в другом Договаривающемся государстве".

16 . *Израиль* оставляет за собой право включить траст в определение "лица".

17 . *Чили* и *Мексика* оставляют за собой право не включать определение " признанного пенсионного фонда" в подпункт *i)* пункта 1, поскольку из-за разнообразия правовых механизмов предоставления пенсионных пособий решение включить пенсионный фонд в качестве резидента в налоговое соглашение лучше всего на двусторонней основе обсуждать между Договаривающимися государствами.

18 . *Израиль* оставляет за собой право не ограничивать определение "признанного пенсионного фонда" отдельным лицом в соответствии с налоговым законодательством.

19 . *Португалия* оставляет за собой право не включать в свои соглашения определение в подпункте *i)* пункта 1 ("признанный пенсионный фонд"), поскольку она оставляет за собой право прямо не включать "признанный пенсионный фонд" в пункт 1 Статьи 4 и относиться к пенсионным фондам в соответствии с общим определением " резидента" или специальными положениями, согласованными на двусторонней основе.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4 ОТНОСИТЕЛЬНО ОПРЕДЕЛЕНИЯ РЕЗИДЕНТА

I. Предварительные замечания

1. Понятие "резидент Договаривающегося государства" выполняет различные функции и имеет большое значение в трех случаях:

a) в определении лиц, к которым применяется Соглашение;

b) при разрешении случаев двойного налогообложения вследствие двойного резидентства;

c) в случаях, когда двойное налогообложение возникает в результате налогообложения в Государстве резидентства и в Государстве источника или месте действия.

2. Статья предназначена для определения значения термина "резидент Договаривающегося государства" и для разрешения случаев двойного резидентства. Чтобы прояснить сферу действия Статьи, ниже приведены некоторые общие комментарии, относящиеся к двум типичным случаям конфликта, то есть между двумя местами резидентства и между местом резидентства и источником или местом действия. В обоих случаях конфликт возникает из-за того, что в соответствии с их внутренним законодательством одно или оба Договаривающихся государства заявляют , что соответствующее лицо является резидентом на их территории.

3. Как правило, внутреннее законодательство различных Государств налагает всеобъемлющую налоговую ответственность - "полную налоговую ответственность" - на основании личной привязанности налогоплательщиков к соответствующему Государству ("Государству резидентства"). Такая налоговая ответственность не

распространяется только на лиц, которые "проживают" в Государстве в том смысле, в котором "резидентство" обычно понимается в законодательстве (частное право). Случаи полной налоговой ответственности распространяются также, например, на лиц, которые пребывают на территории Государства постоянно, или, возможно, только в определенный период. Некоторые законодательные акты налагают полную налоговую ответственность на физических лиц, которые предоставляют услуги на борту судов, чей порт приписки находится в Государстве.

4. Конвенции об избежании двойного налогообложения обычно не касаются внутреннего законодательства Договаривающихся государств, устанавливающего условия, при которых лицо должно считаться "резидентом" с налоговой точки зрения и , следовательно, полностью подлежать налогообложению в этом Государстве. Они не устанавливают стандартов, которым должны соответствовать положения внутреннего законодательства о "резидентстве" для того, чтобы требования о полной налоговой ответственности могли быть приняты между Договаривающимися государствами. В этом отношении Государства полностью придерживаются внутреннего законодательства.

5. Это довольно четко проявляется в тех случаях, когда нет никакого конфликта между двумя резиденствами, но, когда такой конфликт существует только между местом резидентства и источником или местом действия. Но тот же самым подход применим и к конфликтам между двумя резидентствами. Особенность в этих случаях состоит только в том, что невозможно урегулировать конфликт, ссылаясь на концепцию резидентства, принятую во внутреннем законодательстве соответствующих Государств. В этих случаях в Конвенции должны быть установлены специальные положения, определяющие, какой из двух концепций резидентства следует отдать предпочтение.

6. Пример прояснит такой случай. Физическое лицо имеет постоянный дом в Государстве А, где проживают его жена и дети. Он находился в Государстве В более шести месяцев и, в соответствии с законодательством последнего Государства, в связи с продолжительностью пребывания облагается налогом как резидент этого Государства . Таким образом, оба Государства заявляют, что он полностью подлежит налогообложению. Этот конфликт должен быть разрешен посредством Конвенции.

7. В данном конкретном случае Статья (в соответствии с пунктом 2) отдает предпочтение требованию государства А. Однако это не означает, что Статья устанавливает особые правила "резидентства" и что внутреннее законодательство Государства В игнорируются, поскольку оно несовместимо с такими правилами. Дело в том, что в случае такого конфликта обязательно должен быть сделан выбор между двумя требованиями, и именно по этому пункту Статья предлагает особые правила.

Комментарий к положениям Статьи

Пункт 1

8. Пункт 1 содержит определение выражения "резидент Договаривающегося государства" для целей Конвенции. Это определение относится к концепции резидентства, принятой во внутреннем законодательстве (см. Предварительные замечания). Как критерии налогообложения в качестве резидента в определении упоминаются: домицилий, резидентство, место управления или любой другой критерий аналогичного характера. Что касается физических лиц, это определение направлено на охват различных форм личной привязанности к Государству, которые во внутреннем налоговом законодательстве составляют основу всеобъемлющего налогообложения (полная налоговая ответственность). Оно также охватывает случаи, когда в соответствии с налоговым законодательством Государства лицо считается резидентом этого Государства и, в связи с этим полностью подлежит налогообложению в нем (например, дипломаты или другие лица на государственной службе).

8.1 Однако в соответствии с положениями второго предложения пункта 1 лицо не должно считаться "резидентом Договаривающегося Государства" по смыслу Конвенции, если оно, хотя и не проживает в этом Государстве, считается резидентом в соответствии с внутренним законодательством. Тем не менее оно подлежит налогообложению, которое ограничено только доходом из источников в этом Государстве или капиталом, расположенным в нем. Такая ситуация существует в некоторых Государствах в отношении отдельных лиц, например, в случае работы на их территории иностранных дипломатов и сотрудников консульств.

8.2 Согласно своей формулировке и характеру второе предложение также исключает из определения резидента Договаривающегося государства иностранные компании, освобожденные от налога на их иностранный доход за счет привилегий, предназначенных для привлечения кондуитных компаний. Оно также исключает компании и другие лица, которые не несут полную налоговую ответственность в Договаривающемся государстве, поскольку они, будучи резидентами этого Государства в соответствии с налоговым законодательством этого Государства, считаются резидентами другого Государства в соответствии с соглашением между этими двумя Государствами. Исключение определенных компаний или других лиц из определения, конечно, не помешало бы Договаривающимся государствам обмениваться информацией о своей деятельности (см. пункт 2 Комментария к Статье 26). Несомненно, Государства могут счесть целесообразным развивать спонтанный обмен информацией о лицах, которые стремятся получить непредусмотренные льготы по договору.

8.3 Однако применение второго предложения сопряжено с трудностями и ограничениями. Его следует толковать в связи с его объектом и целью, которая состоит в том, чтобы исключить лиц, которые не подлежат всеобъемлющему налогообложению (полная налоговая ответственность) в Государстве, поскольку в противном случае это могло бы исключить из сферы действия Конвенции всех резидентов стран,

применяющих территориальный принцип налогообложения, что явно не было запланировано.

8.4 По общему мнению, большинства стран-членов, правительство каждого Государства, а также любое его административно-территориальное образование или местный орган власти является резидентом этого Государства для целей Конвенции. До 1995 года в Типовой Конвенции об этом прямо не говорилось; в 1995 году в Статью 4 были внесены поправки, чтобы привести текст Типовой Конвенции в соответствие с этим пониманием.

8.5 Это поднимает вопрос о применении пункта 1 к суверенным инвестиционным фондам, которые представляют собой инвестиционные фонды или механизмы специального назначения, созданные Государством или политическим подразделением для макроэкономических целей. Эти фонды держат или управляют активами для достижения финансовых целей и используют набор инвестиционных стратегий, которые включают в себя вложения в иностранные финансовые активы. Обычно они формируются из профицита платежного баланса, официальных операций с иностранной валютой, доходов от приватизации, профицита бюджета или поступлений от экспорта сырьевых товаров.[1] Подходит ли суверенный инвестиционный фонд к категории "резидент Договаривающегося государства", зависит от фактов и обстоятельств каждого дела. Например, если суверенный инвестиционный фонд является неотъемлемой частью Государства, он, скорее всего, подпадет под действие выражения "Государство и любое его административно- территориальное образование или местный орган власти" в Статье 4. В других случаях будут уместны пункты 8.11 и 8.12, представленные ниже. Государства могут пожелать решить этот вопрос в ходе двусторонних переговоров, особенно в отношении того, квалифицируется ли суверенный инвестиционный фонд как "лицо" и "подлежит ли налогообложению" для целей соответствующего налогового соглашения (см. также пункты 50-53 Комментария к Статье 1).

8.6 В пункте 1 также прямо говорится о "признанном пенсионном фонде". Большинство стран- членов давно считают, что пенсионный фонд, учрежденный в Договаривающемся государстве, является резидентом этого Государства, независимо от того, что на него может распространяться ограниченное или полное освобождение от налогообложения в этом Государстве. До 2017 года это мнение отражалось в предыдущей версии пункта 8.6, в котором "пенсионные фонды, благотворительные и другие организации" назывались организациями, которые большая часть Государств считала резидентами. В 2017 году в пункт 1 Статьи были внесены изменения, чтобы устранить любые сомнения относительно того факта, что пенсионный фонд, который соответствует определению "признанный пенсионный фонд" в пункте 1 Статьи 3, является резидентом Договаривающегося государства, в котором он был создан.

8.7 Как указано в пункте 10.4 Комментария к Статье 3, эффект определения " признанный пенсионный фонд" и ссылки на этот термин в пункте 1 Статьи 4 будет в значительной степени зависеть от внутреннего законодательства, а также от юридических характеристик пенсионных фондов, созданных в каждом Договаривающемся государстве. Тип созданного в рамках юридического лица фонда, который описан в пункте 10.5 Комментария к Статье 3, не будет подпадать под определение "признанный пенсионный фонд", которое применяется к юридическому или структуре, которая представляет собой отдельное лицо. Но поскольку доход этих фондов относится к юридическому лицу, частью которого он является, положения Конвенции будут применяться к этому доходу в той мере, в какой само юридическое лицо квалифицируется как резидент Договаривающегося государства в соответствии с пунктом 1 Статьи.

8.8 Однако, если фонд представляет собой "лицо", которое отличается от любого другого лица, которым или в интересах которого он был создан и управляется, определение "признанный пенсионный фонд" будет уместным, и, в той мере, в которой выполняются условия этого определения, фонд сам будет представлять собой " резидента Договаривающегося государства". Так будет во многих странах, поскольку такие фонды "подлежат налогообложению в них" в силу критериев, упомянутых в первом предложении пункта 1, как это предложение интерпретируется Договаривающимися государствами, или, если это не так, в силу конкретного включения термина

---

[1] Это определение взято из: Международная рабочая группа суверенных фондов, *Суверенные инвестиционные фонды - общепринятые принципы и практика - " Принципы Сантьяго"*, октябрь 2008 г., Приложение 1. "признанный пенсионный фонд" в пункт 1.

8.9 Разумеется, Договаривающиеся государства вправе опустить ссылку на " признанные пенсионные фонды" в пункте 1, если они придут к выводу, что доход от пенсионных структур, установленных в обоих Государствах, получают лица, которые иначе квалифицируются как резиденты Договаривающихся государств. Хотя они могут предпочесть оставить эту ссылку в пункте просто, чтобы устранить любую неопределенность.

8.10 Учитывая разнообразие структур, посредством которых предоставляются пенсионные пособия, для Договаривающихся государств часто будет полезно пересмотреть основные используемых в каждом Государстве типы пенсионных структур и уточнить, применимо ли определение "признанный пенсионный фонд" к каждому типу структур и, в более общем плане, то, как положения налоговой конвенции между этими Государствами применяются к этим соглашениям. Это может

быть сделано во время переговоров по этой конвенции или впоследствии в рамках процедуры взаимного согласования.

8.11 Пункт 1 относится к лицам, которые "подлежат налогообложению" в Договаривающемся Государстве в соответствии с его законодательством в силу различных критериев. Во многих Государствах считается, что лицо подлежит всестороннему налогообложению, даже если Договаривающееся государство фактически не взимает налог. Например, благотворительные и другие организации могут быть освобождены от налога, однако они освобождаются только в том случае, если соответствуют всем требованиям для освобождения, указанным в налоговом законодательстве. Таким образом, на них распространяется налоговое законодательство Договаривающегося государства. Кроме того, если они не соответствуют указанным стандартам, они также обязаны платить налог. Большинство Государств будет рассматривать такие организации как резидентов для целей Конвенции (см., например, пункт 1 Статьи 10 и пункт 5 Статьи 11).

8.12 Однако в некоторых государствах эти организации не считаются подлежащими налогообложению, если они освобождены от налога в соответствии с внутренним налоговым законодательством. Эти государства не могут рассматривать такие организации как резидентов для целей конвенции, если только эти организации прямо не подпадают под действие конвенции. Договаривающиеся государства, придерживающиеся этой точки зрения, могут свободно решать этот вопрос в ходе своих двусторонних переговоров.

8.13 Если Государство игнорирует партнерство для целей налогообложения и рассматривает его как прозрачное, облагая партнеров налогом на их долю в доходе партнерства, само партнерство не подлежит налогообложению и, следовательно, не может считаться резидентом этого Государства. Однако в этом случае пункт 2 Статьи 1 поясняет, что Конвенция будет применяться к доходу партнерства в той мере, в какой доход рассматривается для целей налогообложения этим Государством как доход партнера, который является резидентом этого Государства. Тот же подход будет применяться к доходам других организаций или структур, которые считаются прозрачными для целей налогообложения согласно налоговому законодательству Договаривающегося государства (см. пункты 2–16 Комментария к Статье 1).

Пункт 2

9. Этот пункт относится к случаю, когда в соответствии с положениями пункта 1 физическое лицо является резидентом обоих Договаривающихся государств.

10 . Для разрешения этого конфликта должны быть установлены специальные правила, которые отдают предпочтение привязанности к одному Государству по сравнению с привязанностью к другому Государству. Насколько это возможно, критерий предпочтения должен иметь такой характер, чтобы не могло быть никаких сомнений в том, что заинтересованное лицо будет удовлетворять его только в одном

Государстве. В то же время он должен отражать такую привязанность, чтобы считалось естественным, что право на налогообложение переходит к этому конкретному Государству. Факты, к которым будут применяться особые правила, — это те, которые существуют в течение периода, когда место резидентства налогоплательщика влияет на налоговые обязательства, которые могут быть меньше всего налогового периода. Например, в течение одного календарного года физическое лицо является резидентом Государства А в соответствии с налоговым законодательством этого Государства с 1 января по 31 марта, а затем переезжает в Государство В. Поскольку физическое лицо проживает в государстве В более 183 дней, в соответствии с налоговым законодательством Государства В это лицо рассматривается как резидент Государства В в течение всего года. Применяя особые правила к периоду с 1 января по 31 марта, физическое лицо являлось резидентом Государства А. Следовательно, и Государство А, и Государство В должны рассматривать физическое лицо как резидента Государства А в течение этого периода и как резидента Государства В с 1 апреля по 31 декабря.

11 . Статья отдает предпочтение Договаривающемуся государству, в котором физическое лицо имеет доступное постоянное жилище. Этого критерия часто бывает достаточно для разрешения конфликта, например, если физическое лицо имеет постоянное место жительства в одном Договаривающемся государстве и лишь в течение определенного срока проживало в другом Договаривающемся государстве.

12 . Таким образом подпункт *а)* означает, что при применении Конвенции (то есть в случае противоречия между законами двух Государств) считается, что место жительства - это то место, где физическое лицо имеет дом; это жилище должно быть постоянным, то есть лицо должно было организовать и сохранить его для постоянного использования, в отличие от пребывания в определенном месте при таких условиях, когда очевидно, что пребывание должно быть краткосрочным.

13 . Что касается концепции дома, следует отметить, что можно принять во внимание любую форму дома (дом или квартира, снимаемая или находящаяся в собственности физического лица; арендуемая комната). Очень важно постоянство дома ; это означает, что физическое лицо договорилось о том, чтобы жилище было доступно ему в любое время непрерывно, а не время от времени с целью пребывания, которое в силу причин для этого обязательно является краткосрочным (путешествия с целью отдыха, деловые поездки, образовательные поездки, посещение курсов в и т.д.). Например, дом, принадлежащий физическому лицу, не может считаться доступным для этого лица в течение периода, когда дом был сдан в аренду и фактически передан несвязанной стороне, так что это лицо больше не владеет домом и не имеет возможности остаться там.

14 . Если физическое лицо имеет постоянное место жительства в обоих Договаривающихся государствах, в пункте 2 предпочтение отдается Государству, с которым личные и экономические отношения лица более близки, что понимается как

центр его жизненных интересов. В случаях, когда место жительства не может быть определено ссылкой на это правило, пункт 2 предусматривает в качестве дополнительных критериев сначала постоянное место жительства, а затем гражданство. Если физическое лицо является гражданином обоих Государств или ни одного из них, вопрос решается по взаимному соглашению между заинтересованными Государствами в соответствии с процедурой, изложенной в Статье 25.

15 .Если физическое лицо имеет постоянный дом в обоих Договаривающихся государствах, необходимо изучить факты, чтобы установить, с каким из двух Государств его личные и экономические отношения ближе. Таким образом, будут учитываться его семья и социальные связи, его род занятий, политическая, культурная или другая деятельность, местонахождение компании, место, откуда он управляет своим имуществом и т.д. Обстоятельства необходимо рассматривать в целом, но, тем не менее, очевидно, что соображениям, основанным на личных действиях отдельного человека, следует уделять особое внимание. Если лицо, имеющее дом в одном Государстве, организует второй в другом, сохраняя при этом первое, то факт, что он сохраняет первый дом в той среде, где он всегда жил, где он работал и где у него есть семья и имущество, может вместе с другими элементами продемонстрировать, что центр его жизненных интересов сохранился в первом Государстве.

16 . Подпункт *b)* устанавливает вторичный критерий для двух совершенно разных ситуаций:

a) случай, когда физическое лицо имеет доступное постоянное жилье в обоих Договаривающихся государствах и невозможно определить, в каком из них находится центр его жизненных интересов;

b) случай, когда физическое лицо не имеет постоянного жилья ни в одном из Договаривающихся государств.

Предпочтение отдается Договаривающемуся государству, в котором лицо обычно проживает.

17 . В первой ситуации, когда физическое лицо имеет доступное постоянное жилье в обоих Государствах, факт постоянного проживания в одном Государстве, а не в другом, выступает, таким образом, как обстоятельство, которое в случае сомнений относительно того, где у этого лица находится центр жизненных интересов, склоняет чашу весов в сторону того Государства, в котором это лицо чаще бывает.

Для этой цели необходимо учитывать, чтобы физическое лицо оставалось не только в постоянном жилье в данном Государстве, но и в любом другом месте в том же Государстве.

18 . Вторая ситуация — это случай, когда у физического лица нет постоянного жилья ни в одном из Договаривающихся государств, как, например, в случае, когда

такое лицо переезжает из одной гостиницы в другую. В этом случае также должны учитываться все период пребывания в Государстве без необходимости выяснения причин.

19 . Применение критерия, предусмотренного в подпункте *b)*, требует определения того, проживало ли данное лицо обычно, в том смысле, что в течение данного периода оно обычно присутствовало в одном из двух Государств, но не в другом; недостаточно простого определения, в каком из двух Договаривающихся государств данное лицо провело больше дней в течение этого периода. Использующаяся во французской версии подпункта *b*) фраза "*séjourne de façon habituelle*" дает удобное понимание значения термина "постоянное место жительства" - понятия, которое относится к частоте, продолжительности и регулярности пребывания, которое является частью устоявшегося распорядка жизни физического лица и поэтому является более чем временным. Как признается в подпункте *c*), физическое лицо может иметь постоянное место жительства в двух Государствах, что имело бы место, если бы это лицо обычно находилось в каждом Государстве в течение соответствующего периода, независимо от того, что в одном Государстве оно провело больше дней, чем в другом. Предположим, например, что в течение пяти лет физическое лицо владеет домом как в Государстве A, так и в Государстве B, но факты не позволяют определить Государство, в котором находится центр жизненных интересов такого лица. Данное физическое лицо работает в государстве A, где оно обычно живет, но возвращается в Государство B на два дня в месяц и один раз в год на трехнедельный отпуск. В этом случае его постоянным местом жительства будет считаться Государство A, а не B. Однако предположим, что в течение одного и того же срока в пять лет человек в течение коротких периодов времени работает в Государстве A, куда он возвращается 15 раз в год для пребывания в течение двух недель, а все остальное время он присутствует в Государстве B в остальное время (также допустим, что обстоятельства дела не позволяют определить государство, в котором находится центр жизненных интересов этого человека). В этом случае его постоянным местом жительства будет определяться как Государство A, так и Государство B.

19.1 В подпункте *b)* не указывается, в течение какого периода времени должно проводиться определение того, имеет ли физическое лицо постоянное место жительства в одном или обоих Государствах. Определение должно охватывать достаточный период времени, чтобы можно было установить частоту, продолжительность и регулярность пребывания, которое является частью устоявшегося распорядка жизни человека. Однако следует внимательно рассмотреть период времени, в течение которого не произошло серьезных изменений личных обстоятельств, которые явно повлияли бы на решение (например, раздельное проживание или развод). Соответствующий период для целей определения того, имеет ли физическое лицо постоянное место жительства в одном или обоих Государствах, не всегда будет

соответствовать периоду двойного резидентства, особенно когда такой период двойного резидентства очень короткий. Это подтверждается следующим примером. Предположим, что физическое лицо, проживающее в Государстве C, переезжает в Государство D для работы в другом месте в течение 190 дней. В течение этого 190-дневного периода оно считается резидентом Государств C и D согласно их внутреннему налоговому законодательству. Физическое лицо, проживавшее в Государстве C в течение многих лет до переезда в Государство D, остается в Государстве D в течение всего периода своей работы и возвращается в Государство C для постоянного проживания по окончании 190-дневного периода. В течение периода работы в Государстве D у этого физического нет доступного постоянного места жительства ни в Государстве C, ни в Государстве D. В этом примере при определении того, имеет ли физическое лицо постоянное место жительства в одном или обоих Государствах, будет целесообразно рассматривать период времени, превышающий 190-дневный период двойного резидентства, чтобы установить частоту, продолжительность и регулярность пребывания, которые были частью устоявшейся рутинной жизни такого физического лица.

20. Если в двух ситуациях, указанных в подпункте *b)*, физическое лицо имеет постоянное место жительства в обоих Договаривающихся государствах или ни в одном из них, предпочтение отдается Государству, гражданином которого оно является. Если в этих случаях физическое лицо по-прежнему является гражданином обоих Договаривающихся государств или ни одного из них, подпункт *d)* возлагает на компетентные органы обязанность разрешить затруднения по взаимному соглашению в соответствии с процедурой, установленной в Статье 25.

Пункт 3

21. Этот пункт касается компаний и других объединений лиц, независимо от того, являются они юридическими лицами или нет. На практике компания и т.д. редко может подлежать налогообложению в качестве резидента более чем одного Государства, но, конечно, это возможно, если, например, одно Государство придает большое значение регистрации, а другое - месту нахождения постоянно действующего исполнительного органа. Таким образом, в случае компаний и т.д. также должны быть установлены особые правила в отношении предпочтений.

22. При первой разработке пункта 3 считалось, что придание значения такому формальному критерию, как регистрация, не будет адекватным решением, и предпочтение было отдано правилу, основанному на месте нахождения постоянно действующего исполнительного органа, которое должно было основываться на месте, где компания фактически управлялась и т.д.

23. Однако в 2017 году Комитет по бюджетно-финансовым вопросам признал, что, хотя ситуации двойного резидентства юридических лиц, за исключением физических, были относительно редкими, имел место ряд случаев уклонения от уплаты налогов с

участием компаний с двойным резидентом. Поэтому Комитет пришел к выводу, что лучшим решением проблемы двойного резидентства юридических лиц будет индивидуальное рассмотрение таких ситуаций в каждом конкретном случае.

24. Исходя из этих соображений, нынешняя версия пункта 3 предусматривает, что компетентные органы Договаривающихся государств будут стремиться по взаимному согласию разрешать случаи двойного проживания лица, не являющегося физическим лицом.

24.1 Предполагается, что компетентные органы, которые должны применять пункт 3, будут учитывать различные факторы, например, место, где обычно проводятся собрания совета директоров лица или аналогичного органа, где генеральный исполнительный директор и другие руководители высшего звена обычно осуществляют свою деятельность, где старшее руководство осуществляет повседневное управление лицом, где находится штаб-квартира этого лица, законы какой страны регулируют правовой статус лица, где ведутся бухгалтерские записи, будет ли определение того, является ли юридическое лицо резидентом одного, но не другого Договаривающегося государства для целей Конвенции, сопряжено с риском ненадлежащего использования положений Конвенции и т.д. Страны, которые считают, что компетентные органы не должны иметь право решать такие случаи двойного резидентства без указания факторов, которые должны использоваться для этой цели, могут захотеть дополнить положение, указав те или иные факторы, которые они считают важными.

24.2 Определение в соответствии с пунктом 3 обычно запрашивается заинтересованным лицом через механизм, предусмотренный в пункте 1 Статьи 25. Такой запрос может быть сделан, как только появится вероятность того, что это лицо будет считаться резидентом каждого Договаривающегося государства в соответствии с пунктом 1. В связи с требованием об уведомлении в пункте 1 Статьи 25 оно в любом случае должно быть сделано в течение трех лет с момента первого уведомления этого лица о налоговых мерах, принятых одним или обоими Государствами, которые указывают, что этому лицу было отказано в льготах или привилегиях из- за его статуса двойного резидентства без того, чтобы компетентные органы ранее пытались определить единое Государство резидентства в соответствии с пунктом 3. Компетентные органы, в которые подается запрос об определении места резидентства в соответствии с пунктом 3, должны незамедлительно рассмотреть его и как можно скорее сообщить свой ответ налогоплательщику.

24.3 Поскольку факты, на которых будет основано решение, могут со временем меняться, компетентные органы, которые принимают решение в соответствии с этим положением, должны уточнить, какой период времени охватывается таким решением.

24.4 Последнее предложение пункта 3 предусматривает, что в отсутствие определения компетентных властей лицо с двойным резидентством не имеет права на

какие-либо послабления или освобождение от налогов в соответствии с Конвенцией, кроме как в той степени и таким образом, как это может быть согласовано компетентными органами. Однако это не помешает налогоплательщику считаться резидентом каждого Договаривающегося государства для иных целей, кроме предоставления этому лицу льгот или послаблений по договору. Это будет означать, например, что условие подпункте *b)* пункта 2 Статьи 15 не будет выполняться в отношении сотрудника того лица, которое является резидентом одного из Договаривающихся государств и осуществляет трудовую деятельность в другом Государстве. Аналогичным образом, если лицо является компанией, для целей применения Статьи 10 к дивидендам, которые она будет выплачивать, она будет считаться резидентом каждого Государства.

24.5 Однако некоторые Государства считают, что в случаях двойного резидентства юридических лиц предпочтительнее применять правило, основанное на "месте нахождения постоянно действующего исполнительного органа", которое было включено в Конвенцию до 2017 года. Эти Государства также считают, что это правило можно интерпретировать таким образом, чтобы предотвратить злоупотребление. Государства, которые разделяют эту точку зрения и согласны с тем, как следует толковать понятие "место нахождения постоянно действующего исполнительного органа", могут по своему усмотрению включать в свои двусторонние договоры следующую версию пункта 3:

Если в соответствии с положениями пункта 1 лицо, не являющееся физическим лицом, является резидентом обоих Договаривающихся государств, то оно считается резидентом только того Государства, в котором расположено его место нахождения постоянно действующего исполнительного органа.

Замечания к Комментарию

25. *Чили* хотела бы пояснить, что в отношении пункта 8.12 организации, которые не считаются резидентами, могут также включать пенсионные фонды, если иное прямо не предусмотрено конвенцией.

26. *Испания*, в связи с тем, что в соответствии с ее внутренним законодательством финансовый год совпадает с календарным, и возможность завершения финансового периода из-за смены места резидентства налогоплательщика отсутствует, не сможет действовать в соответствии с пунктом 10 Комментария к Статье 4. В этом случае потребуется процедура взаимного согласования, чтобы установить дату, с которой налогоплательщик будет считаться резидентом одного из Договаривающихся государств.

27. *Венгрия* не может полностью разделять толкование пункта 19 Комментария относительно термина "постоянное место жительства". Венгрия считает, что во время проверки постоянного места жительства лица приоритет должен отдаваться сравнению количества дней пребывания в каждом Государстве за определенный период времени.

Оговорки к Статье

28. *Япония* и *Корея* сохраняют свою позицию в отношении положений этой и других статей Типовой конвенции по налогам, которые прямо или косвенно относятся к месту нахождения постоянно действующего исполнительного органа. Вместо термина "место нахождения постоянно действующего исполнительного органа" эти страны хотят использовать в своих соглашениях термин "головной или главный офис".

29. *Франция* не согласна с общим принципом, согласно которому, если налог, причитающийся с партнерства, определяется на основе личных характеристик партнеров, эти партнеры имеют право на льготы по налоговым соглашениям, заключенным Государствами, резидентами которых они являются в отношении доходов, которые "проходят через" это партнерство. По этой причине Франция оставляет за собой право вносить поправки в эту Статью в своих налоговых соглашениях, чтобы указать, что французские партнерства должны считаться резидентами Франции с учетом их юридических и налоговых характеристик, а также указать, в каких ситуациях и при каких условиях

"проходящие" партнерства, расположенные в другом Договаривающемся государстве или в третьем Государстве, будут иметь право на выгоду от признания Францией их "проходящего" характера.

30. *Франция* оставляет за собой право не включать ссылку на "признанные пенсионные фонды" в пункт 1 и, таким образом, относиться к пенсионным фондам так же, как и к другим организациям, которые не соответствуют требованиям в отношении резидентства.

31. *Соединенные Штаты* сохраняют за собой право использовать проверку по месту регистрации для определения резидентства корпорации и, в противном случае, отказывать компаниям с двойным резидентом в определенных льготах в соответствии с Конвенцией.

32. *Португалия* и *Швеция* сохраняют за собой право не включать слова "а также признанный пенсионный фонд этого государства" в пункт 1 и рассматривать пенсионные фонды в соответствии с общим определением "резидента" или специальными положениями, согласованными на двусторонней основе.

33. *Израиль* оставляет за собой право включить отдельное положение относительно траста, который является резидентом обоих Договаривающихся государств.

34. *Эстония* и *Латвия* оставляют за собой право включить в пункт 1 место регистрации компании или аналогичный критерий.

35. *Япония* оставляет за собой право опустить фразу "кроме как в той степени и таким образом, которые могут быть согласованы компетентными органами Договаривающихся государств" в пункте 3.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

ОТНОСИТЕЛЬНО ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПОСТОЯННОГО ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА

1. Главным образом, понятие постоянного представительства; используется для определения права Государства облагать налогом прибыль предприятия другого Договаривающегося государства. Согласно Статье 7 Договаривающееся Государство не может облагать налогом прибыль предприятия другого Договаривающегося государства, если оно не ведет свою деятельность через расположенное в нем постоянное представительство

2. До 2000 года доход за оказание профессиональных услуг или осуществление других видов деятельности независимого характера регулировался отдельной статьей, т.е. 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 прибыли 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.

3. В 2017 году в текст этого Комментария был внесен ряд изменений. Некоторые из этих изменений были призваны разъяснить толкование Статьи и, как таковые, должны быть приняты во внимание для целей толкования и применения конвенций, заключенных до их принятия, поскольку они отражают консенсус стран-членов ОЭСР в отношении правильного толкования существующих положений и их применения в конкретных ситуациях (см. пункт 35 Введения).

4. Изменения к данному комментарию, связанные с добавлением пункта 4.1 и изменением пунктов 4, 5 и 6 данной Статьи, которые были внесены в результате принятия отчета о действии 7 проекта ОЭСР/G20 по размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, были, однако, только предполагаемыми и, как таковые, не влияют на толкование прежних положений Типовой конвенции ОЭСР по налогам и договоров, в которые включены эти положения, в частности, в отношении толкования пунктов 4 и 5 Статьи в том виде, в котором они были представлены до этих изменений (см. пункт 4 этого Отчета)

5. Во многих государствах иностранное предприятие может иметь разрешение или должно быть обязано зарегистрироваться для целей налога на добавленную стоимость или налога на товары и услуги (НДС/GST) независимо от того, имеет ли оно в этом государстве постоянное место деятельности, через которое деятельность

осуществляется полностью или частично, или считается ли оно имеющим постоянное представительство в этом Государстве в соответствии с пунктом 5 Статьи 5. Однако сам по себе режим НДС/GST не имеет значения для целей толкования и применения в Конвенции определения постоянного представительства; поэтому при применении этого определения не следует делать какие-либо выводы, исходя из режима иностранного предприятия для целей НДС/GST, в том числе из того факта, что иностранное предприятие зарегистрировано для целей НДС/GST.[1]

---

[1] См. пункт 337 Отчета о действии 1 Проекта BEPS ("... важно подчеркнуть, что регистрация для целей НДС не зависит от определения того, существует ли постоянное представительство для целей налога на прибыль".), ОЭСР (2015), *Решение налоговых проблем цифровой экономики, Мероприятие 1 - 2015 Итоговый отчет*, ОЭСР/G20 Проект по размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, Издательство ОЭСР, Париж, http://dx.doi.org/10.1787/ 9789264241046 -en. Сноска 24 к Международному руководству по НДС/GST ("Для целей настоящего Руководства предполагается, что предприятие включает постоянное место ведения деятельности с достаточным уровнем инфраструктуры с точки зрения людей, систем и активов, чтобы иметь возможность получать и/или делать запасы. Сама по себе регистрация для целей НДС не является учреждением для целей настоящего Руководства. Странам рекомендуется публиковать информацию о том, что представляет собой "предприятие" в соответствии с их внутренним законодательством по НДС".), ОЭСР (2017), *Международные правила НДС/GST*, Издательство ОЭСР, Париж, *http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en.*

Пункт 1

6. В пункте 1 дается общее определение термина "постоянное представительство", которое подчеркивает основные характеристики постоянного представительства в смысле Конвенции, то есть отдельного "места действия", "постоянного места ведения деятельности". В пункте термин

"постоянное представительство" определяется как постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется деятельность предприятия. Таким образом, это определение содержит следующие условия:

– наличие "места ведения предпринимательской деятельности", т.е. такого объекта, как служебные помещения, или, в некоторых случаях, механизмов или оборудования;

– это место осуществления предпринимательской деятельности должно быть

"постоянным", т.е. оно должно быть организовано как самостоятельный объект с определенной степенью постоянства;

– осуществление деятельности предприятия через такое постоянное место ведения деятельности. Это обычно означает, что лица, которые так или иначе зависят от

предприятия (персонал), осуществляют деятельность предприятия в том Государстве, в котором находится постоянное место ведения деятельности.

7. 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, т.е. способствовать получению прибыли предприятием. В настоящем определении эта характерная черта не нашла своего отражения. Можно с полной уверенностью полагать, что в рамках хорошо налаженной предпринимательской деятельности 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 целей налогообложения на конкретной территории (ср. Комментарий к пункту 4).

8. Также важно отметить, что способ ведения бизнеса с годами развивается, поэтому факты и договоренности, применимые в определенный момент времени, могут больше не иметь значения после изменения способа ведения бизнеса в данном Государстве. Очевидно, что вопрос о том, существует ли постоянное представительство в Государстве в течение определенного периода, должен определяться на основе обстоятельств, применимых в течение этого периода, а не тех, которые применимы в течение прошлого или будущего периода, например, периода, предшествующего принятию новых договоренностей, которые изменили способ ведения предпринимательской деятельности.

9. Кроме того, определение того, имеет ли предприятие одного Договаривающегося государства постоянное представительство в другом Договаривающемся государстве, должно производиться независимо от определения того, какие положения Конвенции применяются к прибыли, получаемой этим предприятием. Например, ферма или офис по аренде квартир, расположенный в одном Договаривающемся государстве и эксплуатируемый резидентом другого Договаривающегося государства, может представлять собой постоянное представительство независимо от того, будет ли прибыль, относящаяся к такому постоянному представительству, представлять собой доход от недвижимого имущества, охватываемого Статьей 6; хотя наличие постоянного представительства в таких случаях может не иметь отношения к применению Статьи 6, оно будет оставаться актуальным для целей других положений, таких как пункты 4 и 5 Статьи 11, подпункт *c*) пункта 2 Статьи 15 и пункт 3 Статьи 24.

10. Термин "место ведения предпринимательской деятельности" 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 ведения деятельности 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 ведения деятельности может означать партию товара на рынке или какую- либо постоянно используемую площадь на таможенном складе (например, для хранения товаров, облагаемых пошлиной). Кроме того, место ведения деятельности может располагаться 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.

11. 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 ведения 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.

12. 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. Решение о том, можно ли считать, что место находится в распоряжении предприятия таким образом, что оно может представлять собой "место ведения деятельности, через которое полностью или частично осуществляется деятельность [этого] предприятия", будет зависеть от наличия у этого предприятия эффективных полномочий на использование этого места, а также степени присутствия предприятия в этом месте и видов деятельности, которые оно там выполняет. Это подтверждается следующими примерами. Если у предприятия есть исключительное законное право использовать определенное место, которое используется только для ведения его собственной предпринимательской деятельности (например, если это место находится в его законном владении), то это место явно находится в распоряжении предприятия. Это также будет иметь место в том случае, когда предприятию разрешено использовать определенное место, которое принадлежит другому предприятию или которое используется несколькими предприятиями, и осуществляет свою предпринимательская деятельность в этом месте на постоянной основе в течение длительного периода

времени. Однако это не относится к случаям, когда присутствие предприятия в каком-либо месте является настолько прерывистым или случайным, что это место нельзя считать местом ведения деятельности такого предприятия (например, когда сотрудники предприятия имеют доступ в помещения ассоциированных предприятий, которые они часто посещают, но не работают в этих помещениях в течение длительного периода времени). Если предприятие не имеет права присутствовать в каком-либо месте и, по сути, не использует это место, такое место явно не находится в распоряжении предприятия; таким образом, например, нельзя считать, что завод, который принадлежит и используется исключительно поставщиком или производителем по контракту, находится в распоряжении предприятия, которое получает товары, произведенные на этом заводе, только потому, что все эти товары используются в предпринимательской деятельности такого предприятия (см. также пункты 65, 66 и 121 ниже). Также важно помнить, что даже если место является местом ведения деятельности, через которое частично осуществляется деятельность предприятия, это место не будет считаться постоянным представительством, если к предпринимательской деятельности, осуществляемой в этом месте, применяется пункт 4.

13. Для иллюстрации этих принципов можно привести следующие дополнительные примеры ситуации, когда представители одного предприятия присутствуют на территории другого предприятия.

14. 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 которое это предприятие осуществляет свою предпринимательскую деятельность (однако в зависимости от обстоятельств согласно пункту 5 может презюмироваться наличие постоянного представительства).

15. 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 ведения деятельности" (см. пункты 28-34), и что осуществляемая в этом кабинете деятельность не ограничивается видами деятельности, перечисленными в пункте 4 Статьи.

16. 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.

17. 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 (т.е. красит стены), является постоянным представительством этого маляра.

18. Даже если часть бизнеса предприятия может осуществляться в таком месте, как домашний офис физического лица, это не должно автоматически приводить к выводу, что это место находится в распоряжении этого предприятия просто потому, что это место используется физическим лицом (например, сотрудником), который работает на предприятии. То, будет ли головной офис находиться в распоряжении предприятия, будет зависеть от фактов и обстоятельств каждого случая. Во многих случаях ведение предпринимательской деятельности в доме физического лица (например, сотрудника) будет настолько прерывистым или случайным, что дом не будет считаться местом, находящимся в распоряжении предприятия (см. пункт 12 выше). Однако если домашний офис используется на постоянной основе для ведения предпринимательской деятельности предприятия, и из фактов и обстоятельств ясно, что предприятие потребовало от физического лица использовать это место для ведения бизнеса предприятия (например, посредством непредоставления офиса сотруднику в обстоятельствах, когда характер работы явно требует наличия офиса), домашний офис может считаться находящимся в распоряжении предприятия.

19. Ярким примером является консультант-нерезидент, который в течение продолжительного периода времени присутствует в данном Государстве, где он осуществляет большую часть предпринимательской деятельности своего собственного консультационного предприятия из офиса, открытого в его доме в этом Государстве; в этом случае такой головной офис представляет собой место в распоряжении предприятия. Однако если работник приграничных территорий большую часть своей работы выполняет из своего дома, расположенного в одном Государстве, а не из офиса, предоставленного ему в другом Государстве, не следует считать, что дом находится в распоряжении предприятия, поскольку предприятие не требовало, чтобы дом

использовался для предпринимательской деятельности. Однако следует отметить, что, поскольку подавляющее большинство сотрудников проживают в Государстве, где их работодатель имеет в своем распоряжении одно или несколько предприятий, которым эти сотрудники отчитываются, вопрос о том, является ли головной офис местом, находящимся в распоряжении предприятия, редко бывает практической проблемой. Кроме того, деятельность, выполняемая в домашнем офисе, часто будет просто вспомогательной и, следовательно, будет подпадать под исключение пункта 4.

20. 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.

21. В соответствии с определением место ведения деятельности должно быть " постоянным". Таким образом, обычно должна наличествовать связь между местом ведения 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 ведения деятельности, должно быть фактически прикреплено к месту, на котором оно находится. Достаточно того, что это оборудование постоянно находится на определенной площадке (см., однако, пункт 57 ниже).

22. В тех случаях, когда характер предпринимательской деятельности, осуществляемой предприятием, требует частого перемещения этой деятельности между расположенными по соседству точками, могут возникать трудности с определением единого "места ведения 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 51 и 57 ниже, обычно считается, что единое место ведения 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 деятельности.

23. Этот принцип можно проиллюстрировать на следующих примерах. Очевидно, что рудник представляет собой единое место ведения деятельности, даже несмотря на то, что 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 ведения 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 ведения деятельности.

24. 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 ведения 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 ведения 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 ведения деятельности для целей указанной деятельности, поскольку в данном случае оно будет представлять коммерчески и географически единое целое.

25. 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 ведения деятельности. Например, когда консультант работает в различных отделениях в разных точках в рамках единого проекта подготовки сотрудников банка, каждый такой филиал 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.

26. Судно, курсирующее в международных водах или в одном или нескольких Государствах, не является фиксированным и, следовательно, не является постоянным местом ведения деятельности (если только эксплуатация судна не ограничена определенной территорией, характеризующейся коммерческой и географической согласованностью). Предпринимательская деятельность, осуществляемая на борту такого судна, такая как работа магазина или ресторана, должна рассматриваться одинаково для целей определения того, применяется ли пункт 1 (пункт 5, однако, может применяться к некоторым из этих видов деятельности, например, когда

контракты заключаются, когда такие магазины или рестораны работают на территории Государства).

27. Очевидно, что то или иное постоянное представительство можно считать находящимся в одном из Договаривающихся государств в том случае, если место ведения деятельности находится на территории этого Государства. Вопрос о том, может ли спутник на геостационарной орбите являться постоянным представительством оператора этого спутника, частично связан с вопросом о том, насколько далеко территория Государств простирается в космическое пространство. Ни одна из стран-членов не согласится с тем, что место нахождения этих спутников может являться частью территории одного из Договаривающихся государств согласно применимым нормам международного права и в силу этого они могли бы рассматриваться в качестве постоянных представительств, находящихся в этом Государстве. Кроме того, конкретный район, на территории которого возможно принимать спутниковые сигналы (зона покрытия спутника), не может рассматриваться как находящийся в распоряжении оператора спутника, что сделало бы этот район местом ведения деятельности спутникового оператора.

28. Поскольку место ведения деятельности должно быть постоянным, постоянное представительство может считаться действующим только в том случае, если место организации деятельности является в определенной степени постоянным, т.е. если оно не носит чисто временного характера. Место ведения деятельности может, однако, быть постоянным представительством даже в том случае, если на практике оно существует в течение очень короткого периода времени, поскольку характер предпринимательской деятельности таков, что она будет осуществляться только в течение этого короткого периода времени. Иногда трудно определить, так ли это на самом деле. Хотя с точки зрения временных требований сегодня не приходится говорить о том, что практика, которой придерживаются страны-члены, носит последовательный характер, опыт показывает, что обычно постоянные представительства не считаются действующими в ситуациях, когда предпринимательская деятельность осуществляется в той или иной стране через контору, которая действует менее шести месяцев (напротив, как показывает практика, во многих случаях постоянное представительство считается существующим в случае осуществления деятельности более шести месяцев). Одно исключение касается деятельности повторяющегося характера; в таких случаях каждый период, в течение которого используется данное место, необходимо суммировать с количеством раз, когда это место используется (что может длиться годами). Еще одно исключение касается деятельности, носящей характер предпринимательской деятельности, осуществляемой исключительно в данной стране; в этой ситуации предпринимательская деятельность может быть непродолжительной в силу ее характера, но, поскольку она целиком осуществляется в данной стране, ее связь с этой

страной является более прочной. Для удобства администрирования страны, возможно, пожелают учесть эту практику при урегулировании разногласий в вопросе о том, является ли конкретное место ведения деятельности, существующее на протяжении лишь короткого периода времени, постоянным представительством.

29. Одно исключение из общей практики касается деятельности повторяющегося характера; в таких случаях каждый период, в течение которого используется данное место, необходимо суммировать с количеством раз, когда это место используется (что может длиться годами). Это исключение подтверждается следующим примером. Предприятие Государства P ведет буровые работы в отдаленной арктической местности в Государстве C. Сезонные условия в этом месте не позволяют проводить такие операции более трех месяцев в году, но ожидается, что они продлятся пять лет. В этом случае, учитывая характер деятельности в этом месте, можно считать, что из-за повторяющегося характера деятельности временные требования для постоянного представительства выполнены, независимо от того факта, что любое постоянное присутствие длится менее шести месяцев; требование по времени может быть выполнено аналогичным образом в случае более коротких повторяющихся периодов времени, которые будут продиктованы спецификой соответствующей деятельности.

30. Еще одно исключение касается деятельности, носящей характер предпринимательской деятельности, осуществляемой исключительно в данной стране; в этой ситуации предпринимательская деятельность может быть непродолжительной в силу ее характера, но, поскольку она целиком осуществляется в данной стране, ее связь с этой страной является более прочной. Это исключение подтверждается следующим примером. Жительница Государства R узнала, что телевизионный документальный фильм будет сниматься в отдаленной деревне в Государстве S, где ее родителям все еще принадлежит большой дом. Документальный фильм потребует присутствия в этой деревне нескольких актеров и техников в течение четырех месяцев. Эта жительница по контракту соглашается с продюсером документального фильма предоставлять услуги общественного питания актерам и техническим специалистам в течение четырехмесячного периода, и в соответствии с этим контрактом она использует дом своих родителей в качестве столовой, в которой в течение этого периода она работает как индивидуальный предприниматель. Это единственная предпринимательская деятельность, которую она вела, поэтому по истечении этого периода предприятие прекращает свое существование; столовая, таким образом, будет единственным местом , где будет полностью осуществляться бизнес этого предприятия. В этом случае можно считать, что требования по времени для постоянного представительства соблюдены, поскольку соловая работает на протяжении всего существования этого конкретного предприятия. Однако это не будет той ситуацией, когда компания-резидент Государства R, которая управляет различными заведениями общественного питания в Государстве R, будет управлять кафетерием в Государстве S во время

четырехмесячного производства документального фильма. В этом случае деятельность компании, которая постоянно ведется в Государстве R, только временно осуществляется в Государстве S.

31. Для удобства администрирования страны, возможно, пожелают учесть эти практики, отраженные в пунктах 28-30, при урегулировании разногласий в вопросе о том, является ли конкретное место ведения деятельности, существующее на протяжении лишь короткого периода времени, постоянным представительством.

32. Как указывается в пунктах 44 и 55, временное прекращение деятельности нельзя считать закрытием постоянного представительства. Кроме того, как говорится в пункте 6, когда конкретное место ведения деятельности используется в течение очень ограниченных периодов времени, однако такое использование происходит регулярно в течение длительного времени, такое место ведения деятельности не должно рассматриваться как носящее чисто временный характер.

33. Кроме того, возможны случаи, когда конкретное место ведения 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 пунктах 52 и 53 относительно процедур, призванных обойти двенадцатимесячный период, предусмотренный в пункте 3.

34. Если место ведения 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 ведения деятельности и, ретроспективно, постоянным представительством. Место ведения 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.

35. Для того чтобы место ведения 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.

36. 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 ведения деятельности, содержащееся предприятием одного из Договаривающихся государств в другом государстве, то эта деятельность, как правило, приводит к тому, что место осуществления предпринимательской деятельности считается постоянным представительством. То же самое можно сказать и в отношении поступления капитала через постоянное место осуществления предпринимательской деятельности. Если предприятие одного из Государств сдает в наем или в аренду объекты, промышленное, торговое или научное оборудование, здания или нематериальное имущество предприятию другого государства, не осуществляя такую деятельность по сдаче в наем или в аренду через постоянное место ведения деятельности в другом государстве, то сданные в аренду объекты, промышленное, торговое или научное оборудование, здания или нематериальное имущество как таковые не будут представлять собой постоянного представительства арендодателя при условии, что договор ограничивается простой сдачей в аренду промышленного, торгового или научного оборудования и т.д. Это относится и к тем случаям, когда, например, арендодатель после производства монтажных работ предоставляет персонал для эксплуатации оборудования при условии , что обязанности этого персонала ограничены исключительно эксплуатацией и обслуживанием промышленного, торгового или научного оборудования, находящегося под управлением, ответственностью или контролем арендатора. Если такой персонал имеет более широкий круг полномочий, например участвует в принятии решений, касающихся работы, для которой используется оборудование, или если такой персонал эксплуатирует, обслуживает, проверяет и содержит оборудование, находящееся под ответственностью и контролем арендодателя, то деятельность такого арендодателя может выходить за рамки обычной аренды промышленного, торгового или научного оборудования и может представлять собой предпринимательскую деятельность. В подобном случае при соблюдении критерия постоянства можно считать, что постоянное представительство существует. Если такая деятельность связана с деятельностью, упомянутой в пункте 3, или имеет аналогичный с ней характер, то применяется двенадцатимесячный временной предел. Другие случаи следует определять по обстоятельствам.

37. Лизинг контейнеров — это частный случай долгосрочной аренды промышленного или торгового оборудования, который, однако, имеет свои особенности. Вопрос об определении обстоятельств, при которых предприятие, занимающееся лизингом контейнеров, должно считаться имеющим постоянное представительство в другом Государстве, более подробно обсуждается в отчете, озаглавленном "Налогообложение доходов, полученных от сдачи контейнеров в аренду

38. Другим примером, когда предприятие не может считаться ведущим свою деятельность, полностью или частично, через место ведения деятельности, является случай, когда оператор электросвязи Договаривающегося государства заключает соглашение о "роуминге" с иностранным оператором, чтобы позволить своим пользователям подключиться к телекоммуникационной сети иностранного оператора. В соответствии с таким соглашением пользователь, который находится за пределами географического покрытия домашней сети этого пользователя, может автоматически совершать и принимать голосовые вызовы, отправлять и получать данные или получать доступ к другим службам с использованием чужой сети. Затем зарубежный сетевой оператор выставляет счет оператору домашней сети этого пользователя за это использование. Согласно типичному соглашению о роуминге, оператор домашней сети просто переводит вызовы в сеть иностранного оператора и не работает, и не имеет физического доступа к этой сети. По этим причинам любое место, где расположена зарубежная сеть, не может рассматриваться как находящееся в распоряжении оператора домашней сети и, следовательно, не может быть постоянным представительством этого оператора.

39. Есть разные способы, которыми предприятие может вести свою деятельность. В большинстве случаев деятельность предприятия осуществляется 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 ведения деятельности предприятия (см. пункт 100 ниже). Однако, как поясняется в пункте 8.11 Комментария к Статье 15, могут быть случаи, когда лица, официально работающие на предприятии, фактически будут вести бизнес другого предприятия и, следовательно, первое предприятие не должно рассматриваться как ведущее свою деятельность в том месте, где эти лица будут выполнять эту работу. Внутри многонациональной группы довольно часто сотрудники одной компании временно переводятся в другую компанию группы и занимаются деятельностью, которая явно относится к бизнесу этой другой компании. В таких случаях административные причины (например, необходимость сохранить трудовой стаж или пенсионные права) часто препятствуют изменению трудового договора. Анализ, описанный в пунктах с 8.13 по 8.15 Комментария к Статье 15, будет актуален для цели отличить эти случаи от других случаев, когда сотрудники иностранного предприятия осуществляют собственную предпринимательская деятельность на этом предприятии.

40. Предприятие также может вести свою деятельность через субподрядчиков, действующих самостоятельно или вместе с сотрудниками предприятия. В этом случае постоянное представительство будет существовать для предприятия только при

соблюдении других условий Статьи 5 (однако это не касается отдельного вопроса о том , какая прибыль относится к такому постоянному представительству). В контексте пункта 1 наличие постоянного представительства в этих обстоятельствах потребует, чтобы эти субподрядчики выполняли работу предприятия в постоянном месте ведения деятельности, которое находится в распоряжении предприятия. Находится ли в распоряжении этого предприятия постоянное место ведения деятельности, где субподрядчики выполняют работу предприятия, будет определяться на основании указаний в пункте 12; однако в отсутствие сотрудников предприятия необходимо будет показать, что такое место находится в распоряжении предприятия на основе других факторов, показывающих, что предприятие явно имеет эффективные полномочия для использования этого участка, например потому что предприятие владеет или имеет в законном владении это место и контролирует доступ к нему и его использование. Пункт 54 иллюстрирует такую ситуацию в случае строительной площадки; это могло произойти и в других ситуациях. Примером может быть случай, когда предприятие, владеющее небольшой гостиницей и сдающее в аренду номера гостиницы через Интернет, передало субподряд на эксплуатацию гостиницы компании, которая получает вознаграждение на основе принципа "затраты плюс".

---

[20] Воспроизводится в томе II полной версии Типовой конвенции ОЭСР по налогам на странице R (3)-1.

41. Но постоянное представительство может 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, также за собственный счет обеспечивает их эксплуатацию и обслуживание. Это касается и тех случаев, когда такие автоматы эксплуатируются и обслуживаются агентом, работающим на данном предприятии по найму.

42. Из определения "предприятия Договаривающегося Государства" в Статье 3 следует, что этот термин, используемый в Статье 7, и термин "предприятие", используемый в Статье 5, относятся к любой форме предприятия, управляемой резидентом Договаривающегося государства, независимо от того, создано ли это

предприятие на законных основаниях как компания, партнерство, индивидуальное предприятие или другая правовая форма. Различные предприятия могут сотрудничать в рамках одного и того же проекта, и вопрос о том, образует ли их сотрудничество отдельное предприятие (например, в форме партнерства), является вопросом, который зависит от фактов и внутреннего законодательства каждого Государства. Очевидно, что , если два лица, каждое из которых ведет отдельное предприятие, решают создать компанию, в которой эти лица являются акционерами, компания представляет собой юридическое лицо, которое будет заниматься тем, что становится другим отдельным предприятием. Однако часто бывает так, что разные предприятия просто соглашаются, чтобы каждое из них выполняло отдельную часть одного и того же проекта, и что эти предприятия не будут совместно вести предпринимательская деятельность, не будут делиться своей прибылью и не будут нести ответственности за связанную с этим проектом деятельность друг друга, даже если они могут совместно использовать общий результат проекта или вознаграждение за действия, которые будут выполняться в контексте этого проекта. В таком случае было бы сложно считать, что создано отдельное предприятие. Хотя такое соглашение во многих странах будет называться " совместным предприятием", значение термина "совместное предприятие" зависит от внутреннего законодательства, и поэтому возможно, что в некоторых странах термин " совместное предприятие" будет относиться к отличному предприятию.

43. В случае предприятия, которое принимает форму прозрачного для целей налогообложения партнерства, предприятие управляется каждым партнером и, следовательно, в отношении соответствующих долей прибыли партнеров, является предприятием каждого Договаривающегося государства, партнером которого является резидент. Если такое партнерство имеет постоянное представительство в Договаривающемся государстве, то доля каждого партнера в прибыли, относящейся к постоянному представительству, будет составлять для целей Статьи 7 прибыль, полученную предприятием Договаривающегося государства, в котором этот партнер является резидентом (см. также пункт 56 ниже).

44. Существование постоянного представительства начинается с того момента, когда оно приступает к осуществлению своей предпринимательской деятельности через постоянное место ведения деятельности. Это происходит сразу, как только предприятие начинает заниматься по месту ведения деятельности тем, ради чего такое место должно постоянно использоваться. Период времени, в течение которого предприятие создает это постоянное место ведения деятельности, не должен приниматься в расчет при условии, что эта деятельность существенно отличается от деятельности, ради которой это место должно постоянно использоваться. Постоянное представительство перестает существовать с ликвидацией постоянного места ведения деятельности или прекращением любой осуществляемой через него деятельности, т.е. 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 ведения деятельности сдается в аренду другому предприятию, то оно, как правило, будет заниматься лишь обслуживанием этого предприятия, а не арендодателя; как правило, постоянное представительство арендодателя прекращает свое существование, кроме тех случаев, когда оно продолжает заниматься самостоятельной предпринимательской деятельностью через постоянное место ведения деятельности.

Пункт 2

45. Этот пункт содержит список (ни в коем случае не исчерпывающий) примеров коммерческих предприятий, каждое из которых может рассматриваться как составляющее постоянное представительство в соответствии с пунктом 1 при условии, что оно соответствует требованиям этого пункта. Поскольку эти примеры следует рассматривать в контексте общего определения, данного в пункте 1, перечисленные термины "место управления", "филиал", "офис" и т.д. должны интерпретироваться таким образом, чтобы такие коммерческие предприятия являлись постоянными представительствами только в том случае, если они отвечают требованиям пункта 1 и не являются коммерческими предприятиями, к которым применяется пункт 4.

46. Термин "место управления" упоминается отдельно, потому что это не обязательно "офис". Однако, если законы двух Договаривающихся государств не содержат понятия "место управления" в отличие от "офиса", в их двусторонней конвенции нет необходимости ссылаться на первый термин.

47. Подпункт *f)* предусматривает, что шахты, нефтяные или газовые скважины, карьеры или любое другое место добычи природных ресурсов являются постоянными представительствами. Термин "любое другое место добычи природных ресурсов" следует толковать широко. Он включает, например, все места добычи углеводородов на суше или в море.

48. Подпункт *f)* относится к добыче природных ресурсов, но не упоминает разведку таких ресурсов, будь то на берегу или в море. Следовательно, всякий раз, когда доход от такой деятельности считается прибылью от бизнеса, вопрос о том, осуществляется ли эта деятельность через постоянное представительство, регулируется пунктом 1. Однако поскольку оказалось невозможным добиться единства мнений по основным вопросам о том, кому принадлежат права налогообложения и к какой категории относить доход от деятельности по разведке, Договаривающиеся государства могут договориться о включении специальных положений. Например, они могут договориться о том, что предприятие одного из Договаривающихся государств в связи с его деятельностью по разведке природных ресурсов в каком-либо месте или районе другого Договаривающегося государства:

a) считается не имеющим постоянного представительства в этом другом Государстве; или

b) считается осуществляющим такую деятельность через постоянное представительство в этом другом Государстве; или

c) считается осуществляющим такую деятельность через постоянное представительство в этом другом Государстве, если продолжительность такой деятельности превышает предусмотренный срок.

Кроме того, Договаривающиеся государства могут договориться о распространении на доход от такой деятельности действия какой-либо другой нормы.

Пункт 3

49. В настоящем пункте прямо предусмотрено, что строительная площадка либо строительный или монтажный объект представляют собой постоянное представительство лишь в том случае, если продолжительность связанных с ними работ превышает 12 месяцев. Любой из тех объектов, которые не отвечают этому условию, сам по себе не является постоянным представительством, даже если в его составе имеется структура, например офис или цех по смыслу пункта 2, связанная со строительной деятельностью. Однако, когда такой офис или цех используются для ряда строительных объектов и осуществляемая такой структурой деятельность не ограничивается видами, упомянутыми в пункте 4, эта структура будет считаться постоянным представительством при условии соблюдения остальных положений данной статьи, даже если ни один из объектов не предусматривает проведения работ, связанных со строительной площадкой либо строительным или монтажным объектом, продолжительностью более 12 месяцев. Поэтому в данной ситуации положение мастерской или офиса будет отличаться от положения площадки или объекта, которые никогда не считаются постоянным представительством, причем важно обеспечивать, чтобы на счет постоянного представительства относились прибыли, должным образом относящиеся к функциям, выполняемым через этот офис или мастерскую, с учетом используемых активов и рисков, принимаемых через этот офис или мастерскую, относящихся к постоянному представительству. Это может включать прибыли, относимые к выполняемым функциям в связи с различными строительными площадками, но лишь в той мере, в какой эти функции должным образом относятся к офису.

50. 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 соглашениях.

51. Тестирование сроком в 12 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 двенадцать месяцев дает возможность злоупотреблений: были случаи, когда предприятия (главным образом подрядчики или субподрядчики, работающие на континентальном шельфе или занятые деятельностью, связанной с разведкой и разработкой континентального шельфа) делят свои контракты на несколько частей, каждая из которых охватывает период менее двенадцати месяцев и относится к отдельной компании, которая, тем не менее, принадлежит одной и той же группе. Помимо того факта, что такие злоупотребления могут, в зависимости от обстоятельств, подпадать под действие законодательных или судебных правил, направленных против уклонения от уплаты налога, эти нарушения также могут быть устранены путем применения правила о недопущении злоупотреблений пункта 9 Статьи 29, как это показано примером J в пункте 182 Комментария к Статье 29. Тем не менее некоторые Государства могут пожелать прямо бороться с такими злоупотреблениями. Более того, Государства, которые не включают пункт 9 Статьи 29 в свои договоры, должны включить дополнительное положение, регулирующее разделение контрактов. Такое положение можно, например, сформулировать следующим образом:

С единственной целью определить, был ли превышен двенадцатимесячный период, указанный в пункте 3,

a) если предприятие одного Договаривающегося государства осуществляет деятельность в другом Договаривающемся государстве в месте, которое представляет собой строительную площадку или строительный или монтажный проект, и эта деятельность осуществляется в течение одного или нескольких периодов времени, которые в совокупности превышают 30 дней, но не более двенадцати месяцев, и

b) связанные виды деятельности осуществляются на одной строительной площадке или на одном строительном или монтажном объекте в течение разных периодов

времени, каждый из которых превышает 30 дней, одним или несколькими предприятиями, тесно связанными с первым упомянутым предприятием, эти разные периоды времени должны быть добавлены к периоду времени, в течение которого первое упомянутое предприятие вело деятельность на этой строительной площадке или строительном или монтажном объекте.

Понятие "тесно связанные предприятия", которое используется в вышеуказанном положении, определено в пункте 8 Статьи (см. пункты 119–121 ниже).

53. Для целей альтернативного положения, содержащегося в пункте 52, определение того, связана ли деятельность, будет зависеть от фактов и обстоятельств каждого дела. Факторы, которые могут иметь особое значение для этой цели, включают следующее:

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

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

– охватывалась бы деятельность одним контрактом без учета налогового планирования;

– одинаковы ли по характеру работы по различным контрактам;

– выполняют ли одни и те же сотрудники деятельность по разным контрактам.

54 . 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. 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 для целей определения наличия постоянного представительства для генерального подрядчика. В этом случае площадка должна рассматриваться как находящаяся в распоряжении генерального подрядчика в течение времени, проведенного на этой площадке любым субподрядчиком, если обстоятельства указывают на то, что в течение этого времени генеральный подрядчик явно имеет строительную площадку в своем распоряжении по причинам таких факторов, как тот факт, что он является законным владельцем площадки, контролирует доступ к ней и ее использование и несет общую ответственность за то, что происходит в этом месте в течение этого периода. Сам субподрядчик имеет постоянное представительство на площадке, если продолжительность его деятельности на ней превышает двенадцать месяцев.

55 . В целом площадка существует до завершения или окончательного прекращения работы. Таким образом, период, в течение которого здание или его объекты испытываются подрядчиком или субподрядчиком, обычно следует включать в период, в течение которого существует строительная площадка. На практике передача здания или объектов клиенту обычно представляет собой окончание периода работ при условии, что подрядчик и субподрядчики больше не работают на объекте после его передачи для целей завершения строительства. 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 ноября из-за плохих погодных условий или отсутствия материалов и возобновил их 1 февраля следующего года, завершив строительство дороги 1 июня, то его строительный объект считается постоянным представительством, поскольку между датой начала работ (1 мая) и датой ее окончательного завершения (1 июня следующего года) прошло тринадцать месяцев. Работы, выполняемые на площадке после завершения строительных работ в соответствии с гарантией, требующей от предприятия проведения ремонта, обычно не включаются в первоначальный период строительства. Однако, в зависимости от обстоятельств, любую последующую работу (включая работу, выполняемую по гарантии), выполняемую на объекте в течение продолжительного периода времени, может потребоваться принять во внимание, чтобы определить, выполняется ли такая работа через отдельное постоянное представительство. Например, если после сдачи технологически продвинутого строительного проекта сотрудники подрядчика или субподрядчика остаются на строительной площадке в течение четырех недель для обучения сотрудников собственника, такая работа по обучению не считается работой, выполненной для целей завершения строительного проекта. Обеспокоенность, связанная с разделением контрактов с целью избежать включения последующих строительных работ в первоначальный строительный проект, рассматривается в Пункте 52 выше.

56. В случае прозрачных для целей налогообложения партнерств двенадцатимесячный критерий применяется на уровне партнерства применительно к его собственной деятельности. Если период времени, проведенного на площадке партнерами и работниками данного партнерства, превышает двенадцать месяцев, то в этом случае предприятие, которым руководит партнерство, будет считаться постоянным представительством. Таким образом, для целей налогообложения приходящейся на каждого из партнеров доли прибыли предприятия, полученной партнерством, будет считаться, что каждый из партнеров имеет постоянное

представительство, вне зависимости от того, сколько времени он физически провел на площадке. Предположим, к примеру, что резидент Государства A и резидент Государства B являются партнерами в партнерстве, учрежденном в Государстве B, которое осуществляет свою строительную деятельность на строительной площадке, расположенной в Государстве C а течение 10 месяцев. Хотя соглашение об избежании двойного налогообложения между Государствами A и C идентично Модели ОЭСР, Пункт 3 Статьи 5 договора между Государством B и Государством C предусматривает, что строительная площадка является постоянным представительством только в том случае, если она существует более 8 месяцев. В этом случае временные рамки каждого договора будут применяться на уровне партнерства, но только в отношении доли каждого партнера в прибыли, предусмотренной этим договором; поскольку договоры предусматривают разные временные пороги, Государство C будет иметь право облагать налогом долю прибыли партнерства, относящуюся к партнеру, который является резидентом Государства B, но не будет иметь права облагать налогом долю, относящуюся к партнеру, который является резидентом Государства A. Это является следствием того факта, что, хотя положения Пункта 3 каждого договора применяются на уровне одного и того же предприятия (т.е. партнерства), результат отличается в отношении различных долей прибыли партнерства в зависимости от времени: порог договора, который применяется к каждой доле.

57. 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 офшорная 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 подобных случаях отсутствие рабочей силы в каком-либо конкретном месте в течение двенадцати 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 двенадцати месяцев.

Пункт 4

58. В этом пункте перечисляется ряд видов бизнес-деятельности, которые рассматриваются как исключения из общего определения, изложенного в пункте 1, и которые, когда они осуществляются через постоянные места деятельности, недостаточны для того, чтобы эти места составляли постоянные представительства. В заключительной части Пункта указано, что эти исключения применяются только в том случае, если перечисленные мероприятия носят подготовительный или

вспомогательный характер. Поскольку подпункт e) применяется к любой деятельности, которая иначе не указана в Пункте (при условии, что эта деятельность носит подготовительный или вспомогательный характер), положения Пункта фактически представляют собой общее ограничение объема определения постоянного представительства, содержащегося в пункте 1, и при чтении с этим Пунктом представляют собой более выборочную проверку, посредством которой можно определить, что составляет постоянное представительство. В значительной степени эти положения ограничивают определение в пункте 1 и исключают из его довольно широкой сферы действия ряд постоянных мест ведения деятельности, которые ввиду того, что бизнес-деятельность, осуществляемая через эти места, носит лишь подготовительный или вспомогательный характер, не должны рассматриваться как постоянные представительства. Признается, что такое место ведения деятельности вполне могло бы способствовать повышению производительности предприятия, однако оказываемые им услуги настолько удалены от места фактической реализации прибыли, что данному постоянному месту ведения деятельности трудно приписать какую-либо прибыль. Кроме того, в подпункте f) предусматривается, что сочетание видов деятельности, упомянутых в подпунктах a)-e), в одном и том же постоянном месте ведения деятельности считается не образующим постоянного представительства при условии (выраженно в заключительной части пункта), что общая деятельность постоянного места ведения деятельности в результате такого сочетания имеет подготовительный или вспомогательный характер. Таким образом, положения пункта 4 имеют целью не допустить, чтобы предприятие одного из Государств облагалось налогом в другом Государстве, если оно занимается в этом другом Государстве деятельностью, имеющей исключительно подготовительный или вспомогательный характер. Положения пункта 4.1 (см. ниже) дополняют этот принцип, гарантируя, что подготовительный или вспомогательный характер деятельности, осуществляемой в постоянном месте деятельности, должен рассматриваться в свете других видов деятельности, которые составляют дополнительные функции, являющиеся частью сплоченного бизнеса и которые то же предприятие или тесно связанные предприятия ведут в одном и том же Государстве.

59. Часто трудно провести различие между деятельностью, имеющей подготовительный или вспомогательный характер и не имеющей такого характера. Решающий критерий заключается в том, составляет ли деятельность самого постоянного места ведения деятельности существенную и значительную часть деятельности предприятия в целом. Каждый конкретный случай предстоит оценивать с учетом его особенностей. Так или иначе, деятельность постоянного места ведения деятельности, общая цель которого идентична общей цели предприятия в целом, не относится к подготовительной или вспомогательной.

60. Как правило, деятельность, имеющая подготовительный характер, — это деятельность, которая осуществляется с учетом того, что составляет существенную и значительную часть деятельности предприятия в целом. Поскольку подготовительная деятельность предшествует другой деятельности, она часто будет осуществляться в течение относительно короткого периода, продолжительность которого определяется характером основной деятельности предприятия. Однако это не всегда так, поскольку можно продолжать деятельность в данном месте в течение значительного периода времени, чтобы подготовиться к деятельности, которая будет осуществляться в другом месте. Если, например, строительное предприятие обучает своих сотрудников в одном месте, прежде чем отправить этих сотрудников на работу на удаленные рабочие места, расположенные в других странах, обучение, которое проводится в первом месте, представляет собой подготовительную деятельность для этого предприятия. С другой стороны, деятельность вспомогательного характера обычно соответствует деятельности, которая осуществляется для поддержки существенной и значительной части деятельности предприятия в целом, но не является ее частью. Маловероятно, что деятельность, требующая значительной доли активов или сотрудников предприятия, может рассматриваться как имеющая вспомогательный характер.

61. Подпункты a)-e) относятся к деятельности, осуществляемой для самого предприятия. Следовательно, постоянное представительство существовало бы, если бы такая деятельность осуществлялась от имени других предприятий в том же постоянном месте ведения деятельности. Если, например, предприятие, имеющее офис для рекламы своих продуктов или услуг, должно было также участвовать в рекламе от имени других предприятий в этом месте, этот офис рассматривался бы как постоянное представительство предприятия, которым он поддерживается.

62. Подпункт a) относится к постоянному месту деятельности, состоящему из помещений, используемых предприятием для хранения, демонстрации или доставки своих изделий, или товаров. Будет ли деятельность, осуществляемая в таком месте ведения деятельности, иметь подготовительный или вспомогательный характер, необходимо будет определить в свете факторов, которые включают в себя общую бизнес-деятельность предприятия. Если, например, предприятие в Государстве R содержит в Государстве S очень большой склад, на котором значительное количество сотрудников работает с основной целью хранения и доставки принадлежащих предприятию товаров, которые такое предприятие продает в Интернете клиентам в Государстве S, пункт 4 не будет применяться к этому складу, поскольку операции по хранению и доставке, которые выполняются через этот склад, который представляет собой важный актив и требует определенного количества сотрудников, составляют важную часть деятельности по продаже/распределению предприятия и поэтому не имеют подготовительного или вспомогательного характера.

63. Подпункт a) будет охватывать, например, таможенный склад со специальными газовыми установками, который экспортер фруктов из одного Государства содержит в другом Государстве с единственной целью хранения фруктов в контролируемой среде во время процесса таможенного оформления в этом другом Государстве. Это также будет охватывать постоянное место ведения деятельности, которое предприятие поддерживает исключительно для доставки запасных частей клиентам для оборудования, проданного этим клиентам. Однако пункт 4 не будет применяться, если у предприятия есть постоянное место ведения деятельности для поставки запасных частей клиентам для оборудования, поставленного этим клиентам, и, кроме того, для технического обслуживания или ремонта такого оборудования, поскольку это выходит за рамки чистой доставки, упомянутой в подпункте a), и не будет представлять собой подготовительные или вспомогательные действия, поскольку эти послепродажные мероприятия составляют существенную и значительную часть услуг предприятия по отношению к клиентам.

64. Могут возникнуть вопросы относительно применения 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, регулируется Статьей 6, согласно Пункту 2 которой они считаются недвижимым имуществом, может возникнуть вопрос, применяется ли к ним подпункт a). В тех случаях, когда эти объекты используются для транспортировки имущества, принадлежащего другим предприятиям, подпункт a), сфера применения которого ограничена доставкой изделий или товаров, принадлежащих предприятию, пользующемуся объектом, не будет применимым в отношении владельца или оператора этих объектов. Подпункт e) также не будет применимым в отношении этого предприятия, поскольку кабельная линия или трубопровод не используются исключительно в интересах этого предприятия и их использование не имеет подготовительного или вспомогательного характера, учитывая характер деятельности, осуществляемой этим предприятием. Ситуация меняется, однако, в тех случаях, когда предприятие владеет и эксплуатирует кабельную линию или трубопровод, пересекающие территорию той или иной страны, исключительно для цели транспортировки своего собственного имущества и такая транспортировка является всего лишь побочной деятельностью по отношению к предпринимательской деятельности, осуществляемой этим предприятием, как это имеет место в случае предприятия, которое занимается переработкой нефти и которое владеет и эксплуатирует трубопровод, пересекающий территорию той или иной страны, исключительно для транспортировки своей собственной нефти на свой нефтеперерабатывающий завод, расположенный в другой стране. В таком случае был бы применимым подпункт a). Отдельный вопрос заключается в том, может ли кабель или трубопровод представлять собой постоянное представительство для клиента

оператора кабеля или трубопровода, то есть предприятия, данные, мощность или собственность которого передаются или транспортируются из одного места в другое. В таком случае предприятие просто получает услуги по передаче или транспортировке, предоставляемые оператором кабеля или трубопровода, и не имеет кабель или трубопровод в своем распоряжении. Как следствие, кабель или трубопровод не могут считаться постоянным представительством этого предприятия.

65. Подпункт b) относится к поддержанию запасов товаров или изделий, принадлежащих предприятию. Этот подпункт не имеет отношения к случаям, когда запас товаров или изделий, принадлежащих предприятию, поддерживается другим лицом на объектах, эксплуатируемых этим другим лицом, и предприятие не имеет таких объектов в своем распоряжении, поскольку место, где хранятся запасы, не может поэтому быть постоянным представительством этого предприятия. Если, например, логистическая компания управляет складом в Государстве S и постоянно хранит на этом складе товары или изделия, принадлежащие предприятию в Государстве R, с которым логистическая компания не имеет тесного отношения, склад не является постоянным местом ведения деятельности, находящимся в распоряжении предприятия государственного R, и, следовательно, подпункт b) не имеет значения. Однако, если этому предприятию дан неограниченный доступ к отдельной части склада с целью проверки и обслуживания товаров или изделий, хранящихся на нем, применяется подпункт b), и вопрос о существовании постоянного представительства будет зависеть от того, являются ли эти действия подготовительными или вспомогательными.

66. Для целей применения подпунктов a) и b) не имеет значения, происходит ли хранение или доставка 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 факта, что некоторые из товаров, которые хранятся в каком- либо месте, уже были проданы, при условии, что право собственности на эти товары переходит к покупателю только во время или после доставки). Подпункты a) и b) также охватывают ситуации, когда используется объект или поддерживается запас товаров или изделий, для любой комбинации хранения, демонстрации и доставки, поскольку средства, используемые для доставки товаров, почти всегда будут также использоваться для хранения этих товаров в хотя бы на короткий период. Для целей подпунктов a)-d), слова "товары" и " изделия" относятся к материальному имуществу и не охватывают, например, недвижимое имущество и данные (хотя подпункты будут применяться к материальным продуктам, которые включают такие данные, как CD и DVD-диски).

67. Подпункт c) касается ситуации, когда запасы изделий или товаров, принадлежащие одному предприятию, от имени этого предприятия или за его счет обрабатываются другим предприятием. Как поясняется в пункте 65, простое присутствие товаров или изделий, принадлежащих предприятию, не означает, что

постоянное место ведения деятельности, где эти товары или изделия хранятся, находится в распоряжении этого предприятия. Если, например, товарный запас, принадлежащий RCO, предприятию Государства R, поддерживается производителем промежуточных продуктов, расположенным в Государстве S, для целей обработки этим производителем промежуточных продуктов нет постоянного места ведения деятельности в распоряжении RCO, и место, где хранятся запасы, не может быть постоянным представительством RCO. Однако, если RCO будет дан неограниченный доступ к отдельной части оборудования производителя промежуточных продуктов с целью проверки и обслуживания хранящихся в нем товаров, будет применяться подпункт c), и необходимо будет определить, является ли содержание этого товарного запаса RCO подготовительной или вспомогательной деятельностью. Это будет иметь место, если RCO является просто дистрибьютором продукции, произведенной другими предприятиями, поскольку в этом случае простое поддержание товарного запаса для целей обработки другим предприятием не будет составлять существенную и значительную часть общей деятельности RCO. В таком случае, если не применяется пункт 4.1, пункт 4 будет считать, что не существует постоянного представительства по отношению к такому постоянному месту деятельности, которое находится в распоряжении предприятия Государства R для целей обслуживания его собственных товаров, которые будут обрабатываться производителем промежуточных продуктов.

68. Первая часть подпункта d) относится к случаю, когда помещения используются исключительно для целей приобретения товаров или изделий для предприятия. Поскольку это исключение применяется только в том случае, когда такое действие носит подготовительный или вспомогательный характер, оно обычно не применяется в случае постоянного места деятельности, используемого для покупки товаров или изделий, когда общая деятельность предприятия заключается в продаже этих товаров и где закупка является основной функцией в деятельности предприятия. Следующие примеры иллюстрируют применение пункта 4 в случае постоянных мест ведения деятельности, в которых осуществляется закупочная деятельность:

- Пример 1: RCO является компанией-резидентом Государства R, которая является крупным покупателем определенной сельскохозяйственной продукции, произведенной в Государстве S, которую RCO продает из Государства R дистрибьюторам, расположенным в разных странах. В Государстве S у RCO есть отдел закупок. Сотрудники, работающие в этом офисе, являются опытными покупателями, которые обладают специальными знаниями об этом типе продукции и которые посещают производителей в Государстве S, определяют тип/качество продукции в соответствии с международными стандартами (что является сложным процессом, требующим специальных навыков и знаний) и заключают различные типы контрактов (спотовые или предварительные) на приобретение продукции RCO. Несмотря на то, что в это примере единственная деятельность, выполняемая через офис, - это закупка продуктов

для RCO, что является деятельностью, охватываемой подпунктом d), пункт 4 не применяется, и, следовательно, офис представляет собой постоянное представительство, поскольку эта функция закупок формирует неотъемлемую и значимую часть общей деятельности RCO.

- Пример 2: RCO, компания-резидент Государства R, которая управляет рядом крупных дисконтных магазинов, содержит офис в Государстве S в течение двух лет для целей исследования местного рынка и лоббирования в правительстве изменений, которые позволят RCO открывать магазины в Государстве S. В этот период сотрудники RCO время от времени закупают расходные материалы для своего офиса. В этом примере применяется пункт 4, поскольку подпункт f) применяется к деятельности, осуществляемой через офис (поскольку подпункты d) и e) применялись бы к закупкам, исследованиям и лоббированию, если бы каждый из этих видов деятельности был бы единственным, осуществляемым в офисе), а общая деятельность офиса носит подготовительный характер.

69. Вторая часть подпункта d) относится к постоянному месту ведения деятельности, которое используется исключительно для сбора информации о предприятии. Предприятию часто необходимо собирать информацию, прежде чем принимать решение о том, следует ли и как вести свою основную деятельность в Государстве. Если предприятие делает это, не имея постоянного места ведения деятельности в этом Государстве, подпункт d), очевидно, не имеет значения. Однако если постоянное место деятельности сохраняется исключительно для этой цели, подпункт d) будет уместным, 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 подготовительным мероприятием. Такой же вывод будет сделан в случае страхового предприятия, которое создает офис исключительно для сбора информации, такой как статистические данные, данные о рисках на конкретном рынке, и в случае газетного бюро, созданного в государстве исключительно для сбора информации о возможных новостях без участия какой-либо рекламной деятельности: в обоих случаях сбор информации будет подготовительным мероприятием.

70. Подпункт e) применяется к постоянному месту ведения деятельности, поддерживаемому исключительно для целей ведения для предприятия любой деятельности, которая прямо не указана в подпунктах a) - d); до тех пор, пока эта деятельность носит подготовительный или вспомогательный характер, это место ведения деятельности не считается постоянным представительством. Формулировка этого подпункта избавляет от необходимости составлять исчерпывающий список видов деятельности, к которым может применяться данный пункт. Примеры, перечисленные

в подпунктах a) - d), являются просто общими примерами действий, которые охватываются пунктом, поскольку они часто носят подготовительный или вспомогательный характер.

71. Примерами мест ведения деятельности, охватываемых подпунктом e), являются постоянные места ведения деятельности, используемые исключительно с целью рекламы, предоставления информации, научно-исследовательской деятельности или обслуживания патентных договоров, или договоров о предоставлении ноу-хау, если такая деятельность имеет подготовительный или вспомогательный характер. Однако пункт 4 не будет применяться, если постоянное место ведения деятельности, используемое для предоставления информации, будет предоставлять не только информацию, но и планы и т.д., специально разработанные для целей отдельного клиента. То же самое применимо и в том случае, когда какая-либо научно-исследовательская организация занимается производственной деятельностью. Аналогичным образом, если целью предприятия является предоставление услуг в области патентов и ноу-хау, то постоянное место ведения деятельности этого предприятия, осуществляющее такую деятельность, не может воспользоваться преимуществами в рамках пункта 4. Постоянное место ведения деятельности, выполняющее функции управления предприятием или даже только частью предприятия, либо какой-либо группой концерна, не может считаться занимающимся подготовительной или вспомогательной деятельностью, поскольку такая управленческая деятельность превышает этот уровень. Если предприятие с международной сетью создает так называемый "управленческий офис" в Государстве, в котором оно содержит дочерние компании, постоянные представительства, агентов или лицензиатов, при этом такое бюро выполняет надзорные и координирующие функции для всех отделов предприятия, расположенных в соответствующем регионе, подпункт e) не будет применяться к этому "управленческому офису", поскольку функция управления предприятием, даже если она охватывает только определенную область деятельности концерна, составляет существенную часть хозяйственной деятельности предприятия и, следовательно, никоим образом не может рассматриваться как деятельность, имеющая подготовительный или вспомогательный характер по смыслу пункта 4.

72. Кроме того, если предприятие, занимающееся продажей товаров по всему миру, открывает офис в Государстве, и сотрудники, работающие в этом офисе, принимают активное участие в переговорах по важным частям контрактов на продажу товаров покупателям в этом Государстве без обычного заключения контрактов или основной роли, ведущей к заключению контрактов (например, участвуя в принятии решений, касающихся типа, качества или количества продукции, охватываемой этими контрактами), такая деятельность обычно составляет существенную часть бизнес-операций предприятия и не должна рассматривается как имеющая

подготовительный или вспомогательный характер в значении подпункта e) пункта 4. Если соблюдены условия пункта 1, такой офис будет считаться постоянным представительством.

73. Как уже отмечалось в пункте 58, выше, пункт 4 предназначен для того, чтобы предусмотреть исключения из общего определения в пункте 1, касающегося постоянных мест ведения деятельности, которые занимаются деятельностью, имеющей подготовительный или вспомогательный характер. Таким образом, в соответствии с подпунктом f), тот факт, что одно постоянное место ведения деятельности объединяет любые из видов деятельности, упомянутых в подпунктах a) - e), сам по себе не означает существования постоянного представительства. Поскольку объединенная деятельность такого постоянного места ведения деятельности имеет лишь подготовительный или вспомогательный характер, следует считать, что постоянное представительство не существует. Сочетания такой деятельности следует рассматривать не с жестких позиций, а в свете конкретных обстоятельств.

74. Если не применяются положения подпункта 4.1 о борьбе с фрагментацией (см. ниже), подпункт f) не имеет отношения к случаю, когда предприятие имеет несколько постоянных мест ведения деятельности, к которым применяются подпункты a) - e), поскольку в таком случае каждое место деятельности необходимо рассматривать отдельно и изолированно, чтобы решить, существует ли постоянное представительство.

75. Постоянные места ведения деятельности, к которым применяется пункт 4, не являются постоянными представительствами до тех пор, пока коммерческая деятельность, осуществляемая через эти постоянные места ведения деятельности, ограничивается деятельностью, упомянутой в этом пункте. Об этом можно говорить даже в том случае, когда договоры, необходимые для налаживания и осуществления предпринимательской деятельности, заключены с теми, кто отвечает за сами места ведения деятельности. Заключение таких контрактов этими работниками не будет представлять собой постоянное представительство предприятия в соответствии с пунктом 5, если заключение этих контрактов удовлетворяет условиям пункта 4 (см. пункт 97 ниже). Примером может быть ситуация, когда руководитель места ведения деятельности, на котором проводятся подготовительные или вспомогательные исследования, заключает контракты, необходимые для создания и поддержания этого места ведения деятельности в рамках деятельности, осуществляемой в этом месте.

76. Если какое-либо постоянное место ведения деятельности на основании пункта 4 не считается постоянным представительством, то это исключение применяется также и в отношении передачи движимого имущества, составляющего часть имущества предприятия, находящегося в распоряжении места ведения деятельности, при прекращении деятельности предприятия на таком объекте (см. пункт 4 выше и пункт 2 Статьи 13). Если, например, демонстрация товаров исключена на основании подпунктов a) и b), то и продажа товаров при завершении торговой ярмарки или

конференции регулируется подпунктом e), поскольку такая продажа является лишь вспомогательной деятельностью. Такое исключение, естественно, не применяется в отношении продаж товаров, которые фактически не демонстрировались на ярмарке или конференции.

77. Если пункт 4 не применяется, ввиду того, что постоянное место ведения деятельности, используемое предприятием для деятельности, перечисленной в этом Пункте, также используется для другой деятельности, выходящей за рамки подготовительной или вспомогательной, это место ведения деятельности представляет собой единое постоянное представительство предприятия и прибыль, относящаяся к постоянному представительству в отношении обоих видов деятельности, может облагаться налогом в Государстве, в котором находится это постоянное представительство.

78. Некоторые Государства считают, что определенные виды деятельности, упомянутые в пункте 4, по сути своей являются подготовительными или вспомогательными, и, чтобы обеспечить большую уверенность как для налоговых ведомств, так и для налогоплательщиков, считают, что эти виды деятельности не должны подпадать под условие о том, что они носят подготовительный или вспомогательный характер. Любые опасения по поводу ненадлежащего использования этих исключений решаются в соответствии с положениями пункта 4.1. Государства, которые разделяют эту точку зрения, могут внести поправки в пункт 4 следующим образом (а также могут согласиться удалить некоторые виды деятельности, перечисленные в подпунктах a) - d) ниже, если они считают, что эти действия должны быть предметом подготовительных или вспомогательное условий в подпункте e)):

4. Несмотря на предыдущие положения настоящей статьи, термин "постоянное представительство" не считается включающим:

a) использование помещений исключительно для целей хранения, демонстрации или доставки товаров, или изделий, принадлежащих предприятию;

b) поддержание запасов товаров или изделий, принадлежащих предприятию, исключительно для целей хранения, демонстрации или доставки;

c) поддержание запасов товаров или изделий, принадлежащих предприятию, исключительно для целей переработки другим предприятием;

d) содержание постоянного места деятельности исключительно с целью приобретения товаров или изделий, или сбора информации для предприятия;

e) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей ведения для предприятия любой другой деятельности, не указанной в подпунктах a) - d), при условии, что эта деятельность носит подготовительный или вспомогательный характер; или

f) содержание постоянного места деятельности исключительно для любого сочетания видов деятельности, упомянутых в подпунктах с a) по e), при условии, что

общая деятельность постоянного места ведения деятельности, возникающая в результате такой комбинации, носит подготовительный или вспомогательный характер

Пункт 4.1

79. Цель пункта 4.1 состоит в том, чтобы помешать предприятию или группе тесно связанных предприятий разбить целостную бизнес-операцию на несколько небольших операций, чтобы доказать, что каждая из них просто занимается подготовительной или вспомогательной деятельностью. В соответствии с пунктом 4.1 исключения, предусмотренные пунктом 4, не применяются к месту ведения деятельности, 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, осуществляемых в этом или в другом месте в том же Государстве выполняла бы дополнительные функции, которые являются частью согласованной 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 комбинации соответствующих видов деятельности, должна выходить за рамки того, что является просто подготовительным или вспомогательным.

80. Положения пункта 8 применяются для определения того, является ли предприятие тесно связанным с другим предприятием (см. пункты 119–121 ниже).

81. Следующий пример иллюстрирует применение пункта 4.1:

— Пример A: RCO, банк-резидент Государства R, имеет в Государстве S ряд филиалов, которые представляют собой постоянные представительства. У него также есть отдельный офис в Государстве S, где несколько сотрудников проверяют информацию, предоставленную клиентами, подавшими заявки на получение кредита в этих разных филиалах. Результаты выполненных сотрудниками проверок направляются в штаб-квартиру RCO в государстве R, где другие сотрудники анализируют информацию, включенную в заявки на получение кредита, и представляют отчеты в филиалы, в которых принимаются решения о предоставлении кредитов. В этом случае исключения пункта 4 не будут применяться к офису, потому что другое место (то есть любой из других филиалов, где подаются заявки на кредит) представляет собой постоянное представительство RCO в Государстве S, а деловая деятельность, осуществляемая RCO в офисе и соответствующем филиале, представляют собой взаимодополняющие функции, которые являются частью согласованной бизнес-операции (например, предоставление кредитов клиентам в Государстве S).

— Пример B: RCO, компания-резидент Государства R, производит и продает бытовую технику. SCO, резидент Государства S, который является 100-процентной дочерней компанией RCO, владеет магазином, где продает бытовую технику,

приобретенную у RCO. RCO также владеет небольшим складом в Государстве S, где хранится несколько крупных наименований, идентичных некоторым из тех, что выставлены в магазине, принадлежащем SCO. Когда клиент покупает такой крупный товар у SCO, сотрудники SCO идут на склад, где они забирают товар, прежде чем доставить его клиенту; право собственности на товар приобретается SCO у RCO только тогда, когда товар покидает склад. В этом случае Пункт 4.1 препятствует применению исключений Пункта 4 к складу, и поэтому нет необходимости определять, применяется ли к складу Пункт 4 и, в частности, подпункт а). Условия применения пункта 4.1 выполнены, поскольку

• SCO и RCO являются тесно связанными предприятиями;

• Магазин SCO представляет собой постоянное представительство SCO (определение постоянного представительства не ограничивается ситуациями, когда резидент одного Договаривающегося государства использует или содержит постоянное место ведения деятельности в другом Государстве; оно применяется в равной степени, когда предприятие одного Государства использует или содержит постоянное место деятельности в том же Государстве); в также

• Бизнес-деятельность, осуществляемая RCO на своем складе и SCO в своем магазине, представляет собой дополнительные функции, которые являются частью сплоченной деловой операции (т.е. хранение товаров в одном месте с целью доставки этих товаров в рамках обязательств, вытекающих из продажи этих товаров через другое место в том же Государстве).

Пункт 5

82. Общепризнанным принципом является то, что предприятие должно рассматриваться как имеющее постоянное представительство в Государстве, если, при определенных условиях, имеется лицо, действующее от его имени, даже если у предприятия нет постоянного места деятельности в данном Государстве в значении пунктов 1 и 2. Данное положение имеет своей целью предоставить Государству право взимать налог в таких случаях. Таким образом, пункт 5 предусматривает условия, при которых предприятие считается имеющим постоянное представительство в отношении любой деятельности лица, действующего от его имени.

83. Лица, чья деятельность может создать для предприятия постоянное представительство - это лица, вне зависимости от того, являются ли они сотрудниками предприятия, действующие от его имени и не совершающие данные действия при осуществлении деловой деятельности в качестве независимого агента, подпадающего под действие Пункта 6. Такие лица могут быть как физическими лицами, так и компаниями, и не обязательно должны являться резидентами Государства или иметь офис на его территории, в котором они осуществляют деятельность от имени предприятия. Интересам международных экономических отношений противоречило бы положение о том, что осуществление любым лицом деятельности от имени

предприятия приводило бы к созданию постоянного представительства предприятия. Такая трактовка ограничивается лицами, которые, в силу характера их деятельности, в определенной степени вовлекают предприятие в деловую деятельность на территории соответствующего Государства. Таким образом, пункт 5 исходит из того, что только лица, обычно заключающие договоры на имя компании, или которые должны исполняться компанией, либо обычно играющие главную роль, ведущую к подписанию таких договоров, обычно заключаемых без существенных изменений со стороны предприятия, могут совершать действия, приводящие к учреждению постоянного представительства предприятия. В таком случае действий лица от имени предприятия, поскольку они приводят к заключению договоров и выходят за рамки простой рекламы , достаточно, чтобы сделать вывод о том, что предприятие участвует в деловой деятельности в соответствующем Государстве. Использование понятия "постоянное представительство" в данном контексте, конечно, предполагает, что заключение договоров данным лицом, или в качестве прямого результата действий данного лица, происходит неоднократно, а не в отдельных случаях.

84. Для применения пункта 5 должны быть соблюдены все нижеперечисленные условия:

— лицо действует в Договаривающемся государстве договора по поручению предприятия;

— при этом, данное лицо обычно заключает договоры, или обычно играет главную роль, ведущую к подписанию таких договоров, обычно заключаемые без существенных изменений со стороны предприятия, и

— данные договоры заключаются либо на имя предприятия, либо для передачи права собственности или предоставления права использования имущества, принадлежащего данному предприятию, или которое предприятие вправе использовать , либо для предоставления услуг данным предприятием.

85. Даже если данные условия соблюдены, пункт 5 не применяется, если деятельность, осуществляемая лицом по поручению предприятия, входит в сферу деятельности независимого агента, за исключением пункта 6, или ограничивается деятельностью, упомянутой в пункте 4, которая, при осуществлении через постоянное место деятельности, не считается создающей постоянное представительство. Это последнее исключение объясняется тем, что, поскольку в соответствии с пунктом 4, содержание постоянного офиса исключительно в целях подготовительной или вспомогательной деятельности, не считается постоянным представительством, а лицу, чья деятельность ограничивается данными целями, также не следует создавать постоянное представительство. Если, к примеру, лицо действует исключительно в качестве агента по закупкам для предприятия, и при этом обычно заключает договоры

о закупке на имя данного предприятия, пункт 5 не применяется, даже если данное лицо не является независимым от предприятия, до тех пор, пока такая деятельность является подготовительной или вспомогательной (см. вышеприведенный пункт 68).

86. Лицо действует в Договаривающемся государстве по поручению предприятия, если данное лицо в определенной степени вовлекает предприятие в деловую деятельность в соответствующем Государстве. Например, это происходит в случае, когда агент действует от имени принципала, партнер действует от имени товарищества, директор действует от имени компании, или сотрудник действует от имени работодателя. Лицо нельзя назвать действующим от имени предприятия, если действия , совершаемые данным лицом, не оказывают прямого или косвенного влияния на предприятие. Как указано в пункте 83, лицо, действующее от имени предприятия, может быть компанией; в этом случае действия сотрудников и директоров этой компании рассматриваются вместе для определения того, действует ли компания от имени предприятия, и если да, то в какой степени.

87. Фраза "заключает договоры" фокусируется на ситуациях, когда, согласно соответствующему закону, регулирующему заключение договоров, договор считается заключенным лицом. Договор может заключаться без какого-либо активного обсуждения условий данного договора; это происходит, к примеру, когда соответствующим законом предусмотрено, что договор заключается по причине принятия лицом от имени предприятия предложения о заключении стандартного договора с этим предприятием, сделанного третьей стороной. Кроме того, договор, согласно соответствующему закону, может заключаться в Государстве, даже если данный договор заключается за пределами его территории; если, например, договор заключается в результате принятия лицом, действующим от имени предприятия, предложения о заключении договора, сделанного третьей стороной, то, что договор подписывается за пределами данного Государства, не имеет значения. Кроме того, лицо, ведущее в Государстве переговоры в отношении всех элементов и деталей договора способом, имеющим обязательную силу для предприятия, может быть названо заключающим договор в данном Государстве, даже если договор подписывается другим лицом за пределами его территории.

88. Фраза "или обычно играет главную роль, ведущую к подписанию таких договоров, обычно заключаемых без существенных изменений со стороны предприятия " подразумевает ситуации, в которых заключение договора является прямым результатом действий, совершаемых лицом в Договаривающемся государстве от имени предприятия, даже в тех случаях, когда, согласно соответствующему закону, данное лицо не заключает договор в этом Государстве. Хотя фраза "заключает договоры" представляет собой довольно известный критерий, основанный на договорном праве, было сочтено необходимым дополнить его критерием, фокусирующимся на основной деятельности, осуществляемой в одном Государстве, для рассмотрения случаев, когда

заключение договоров, очевидно, представляет собой прямой результат данной деятельности, хотя соответствующие нормы договорного права предусматривают, что договор заключается за пределами Государства. Фразу необходимо интерпретировать с учетом объекта и цели пункта 5, который должен охватывать случаи, когда деятельность, осуществляемая лицом в Государстве, нацелена на регулярное заключение договоров, подлежащих исполнению иностранным государством, т.е. когда лицо выступает в качестве специалиста предприятия по продажам. Таким образом, главная роль, ведущая к заключению договора, обычно связана с действиями лица, убедившего третью сторону заключить договор с предприятием. Слова "договоры, обычно заключаемые без существенных изменений со стороны предприятия" разъясняют, что, если такая главная роль осуществляется в данном Государстве, действия данного лица подпадают под действие пункта 5, даже если договоры формально не заключаются в Государстве, например, если за пределами данного Государства договоры обычно подлежат проверке и утверждению, причем такая проверка не приводит к изменению ключевых аспектов данных договоров.

89. Таким образом, фраза "обычно играет главную роль, ведущую к подписанию договоров, обычно заключаемых без существенных изменений со стороны предприятия " применяется, например, в тех случаях, когда лицо запрашивает и получает (но формально не завершает) заказы, направленные напрямую на склад, с которого поставляются товары, принадлежащие предприятию, а предприятие обычно одобряет данные сделки. Однако, она не применяется, если лицо просто продвигает и продает товары или услуги предприятия таким образом, который напрямую не приводит к заключению договоров. Например, если представители фармацевтической компании активно рекламируют лекарства, производимые данной компанией, обращаясь к врачам , которые в дальнейшем выписывают эти лекарства, такая маркетинговая деятельность не приводит напрямую к заключению договоров между врачами и компанией, в связи с чем Пункт не применяется, даже если продажи этих лекарств значительно возрастают в результате такой маркетинговой деятельности.

90. Ниже приведен еще один пример, иллюстрирующий применение Пункта 5. RCO , компания, являющаяся резидентом Государства R, распространяет различные продукты и услуги по всему миру через свои веб-сайты. SCO, компания, являющаяся резидентом государства S, является стопроцентной дочерней компанией RCO. Сотрудники SCO отправляют электронные письма, делают телефонные звонки или посещают крупные организации, чтобы убедить их покупать продукты и услуги RCO, и поэтому ответственны за крупные счета в Государстве S; сотрудники SCO, чья заработная плата частично основана на доходах, полученных RCO от владельцев этих счетов, используют свои навыки построения отношений, чтобы попытаться предугадать потребности владельцев этих счетов и убедить их приобретать продукты и услуги, предлагаемые RCO. Когда сотрудник SCO уговаривает одного из этих

владельцев счетов приобрести определенное количество товаров или услуг, сотрудник указывает цену, которую необходимо уплатить за данное количество, отмечает, что договор необходимо заключить с RCO онлайн до предоставления компанией RCO товаров или услуг, и объясняет стандартные условия договоров RCO, включая структуру фиксированных цен, используемую RCO, которую сотрудник не имеет права изменять. Владелец счета далее заключает данный договор онлайн на количество, о котором он договорился с сотрудником SCO, в соответствии со структурой цен, предоставленной данным сотрудником. В этом примере сотрудники SCO играют главную роль, ведущую к заключению договора между владельцем счета и RCO, причем такие договоры обычно 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 данные стандартные условия, являющиеся важным элементом, ведущим к заключению договоров между владельцем счета и RCO.

91. Формулировка подпунктов a), b) и c) обеспечивает применение пункта 5 не только к договорам, создающим права и обязательства, имеющие юридическую силу между предприятием, от имени которого действует лицо, и третьими сторонами, с которыми заключаются эти договоры, но и к договорам, создающим обязательства, которые будут фактически исполняться данным предприятием, а не лицом, которое обязано это делать по договору.

92. Типичный случай, охватываемый этими подпунктами - когда договоры заключаются с клиентами агентом, партнером или сотрудником предприятия для создания юридически действительных прав и обязательств между предприятием и этими клиентами. Данные подпункты также охватывают случаи, когда договоры, заключаемые лицом, действующим от имени предприятия, не связывают это предприятие юридическими обязательствами с третьими сторонами, с которыми были заключены эти договоры, но являются договорами на передачу права собственности или предоставление права пользования имуществом, принадлежащим данному предприятию, либо которое данное предприятие вправе использовать, либо на оказание услуг данным предприятием. Типичным примером могут служить договоры, которые " комиссионер" заключает с третьими сторонами по комиссионному соглашению с иностранным предприятием, в соответствии с которым данный комиссионер будет действовать от имени предприятия, но при этом будет заключать от своего имени договоры, не создающие юридически действительных прав и обязательств между иностранным предприятием и третьими сторонами, даже если результаты соглашения между комиссионером и иностранным предприятием предполагают прямую передачу этим третьим сторонам иностранным предприятием права собственности или

пользования имуществом, принадлежащим этому предприятию, либо которое оно имеет право использовать.

93. Ссылка на договоры "на имя" в подпункте a) не ограничивает применение этого подпункта к договорам, которые в буквальном смысле заключены на имя предприятия; например, она может использоваться в определенных ситуациях, когда название предприятия в письменном договоре не раскрывается.

94. Важнейшим условием применения подпунктов b) и c) является то, что лицо, обычно заключающее договоры или обычно играющее главную роль, ведущую к подписанию договоров, обычно заключаемых без существенных изменений со стороны предприятия, действует от имени предприятия таким образом, что части договоров, относящиеся к передаче права собственности или пользования имуществом, либо оказанию услуг, будут исполняться предприятием, а не лицом, действующим от имени предприятия.

95. Для целей подпункта б) 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, может продавать имущество, которое предприятие произведет впоследствии, перед его доставкой непосредственно клиентам. Кроме того, ссылка на "собственность" охватывает любое материальное и нематериальное имущество.

96. Случаи, к которым применяется пункт 5, следует отличать от ситуаций, когда лицо заключает договоры от собственного имени, и, в целях исполнения обязательств, возникающих в связи с данными договорами, получает товары или услуги от других предприятий или обращается к другим предприятиям для поставки этих товаров или оказания услуг. В этих случаях лицо не действует "от имени" таких других предприятий и не заключает договоры на имя этих предприятий либо на передачу третьим сторонам права собственности или пользования имуществом, принадлежащим данным предприятиям, либо которое они вправе использовать, либо на оказание услуг такими другими предприятиями. Если, например, компания выступает в качестве дистрибьютора продукции на конкретном рынке, и при этом продает клиентам продукты, приобретаемые у предприятия (включая ассоциированные предприятия), она не действует от имени данного предприятия и не продает имущество, принадлежащее данному предприятию, поскольку имущество, продаваемое клиентам, принадлежит дистрибьютору. Это также имеет место в случаях, когда дистрибьютор выступает в качестве так называемого "дистрибьютора с ограниченным набором функций и рисков" (а не в качестве агента, к примеру), но только если передача права собственности на имущество, проданное этим дистрибьютором "с ограниченным набором функций и рисков" передается от предприятия дистрибьютору и от дистрибьютора клиенту (независимости от продолжительности владения дистрибьютора правом собственности

на проданный объект) таким образом, что дистрибьютор получает прибыль от продажи , а не вознаграждение, например, в форме комиссии.

97. Договоры, упомянутые в Пункте 5, включают договоры, относящиеся к операциям, составляющим деловую деятельность, типичную для предприятия. Данное положение не применяется в случаях, когда, к примеру, лицо заключило трудовые договоры для предприятия для оказания им помощи в деятельности предприятия, либо если лицо заключило от имени предприятия аналогичные договоры, касающиеся только внутренних операций. Более того, факт того, заключает ли лицо договоры обычно или обычно играет главную роль, ведущую к подписанию договоров, обычно заключаемых без существенных Самого по себе факта, что лицо присутствовало или даже участвовало в переговорах между предприятием и клиентом в Государстве, недостаточно, чтобы сделать вывод о том, что лицо заключало договоры или играло главную роль, ведущую к подписанию договоров, обычно заключаемых без существенных изменений со стороны предприятия. Тем не менее, тот факт, что лицо присутствовало или даже участвовало в таких переговорах, может иметь значение при определении конкретных функций, выполняемых данным лицом от имени предприятия .

98. Требование о том, что агент должен "обычно" заключать договоры или играть главную роль, ведущую к подписанию договоров, обычно заключаемых без существенных изменений со стороны предприятия, отражает основополагающий принцип Статьи 5, согласно которому присутствие, обеспечиваемое предприятием в Договаривающемся государстве, должно быть более чем временным, если предприятие должно рассматриваться как имеющее постоянное представительство и, следовательно, налогооблагаемое присутствие в данном Государстве. Объем и частота действий, необходимых, чтобы сделать вывод о том, что агент "обычно" заключает договоры или играет главную роль, ведущую к подписанию договоров, обычно заключаемых без существенных изменений со стороны предприятия, будут зависеть от характера договоров и деловой деятельности принципала. Невозможно установить точный критерий частоты. Тем не менее, при принятии этого решения будут иметь значение те же факторы, которые рассматривались в пунктах 28 - 30.

99. При соблюдении требований, изложенных в пункте 5, постоянное представительство предприятия существует в той степени, в которой лицо действует от имени последнего, т.е. не только в той мере, в которой данное лицо заключает договоры или играет главную роль, ведущую к подписанию договоров, обычно заключаемых без существенных изменений со стороны предприятия.

100. Согласно пункту 5, только лица, отвечающие определенным условиям, могут создавать постоянное представительство; все другие лица исключаются. Тем не менее, следует иметь в виду, что пункт 5 просто предоставляет альтернативный критерий того , имеет ли предприятие постоянное представительство в Государстве. Если можно

доказать, что предприятие имеет постоянное представительство в значении пунктов 1 и 2 (с учетом положений пункта 4), то нет необходимости доказывать, что ответственное лицо подпадает под действие пункта 5.

101. Хотя одним из следствий пункта 5 обычно является то, что права и обязательства, вытекающие из договоров, упомянутых в Пункте, будут переданы постоянному представительству, возникающему вследствие Пункта (см. пункт 21 Комментария к Статье 7), важно отметить, что это не означает, что вся прибыль, получаемая в результате исполнения этих договоров, должна относиться на счет постоянного представительства. Определение прибыли, относимой на счет постоянного представительства и возникающей в результате применения пункта 5, регулируется правилами, приведенными в Статье 7; разумеется, это потребует того, чтобы деятельность, осуществляемая другими предприятиями и остальной частью предприятия, которому принадлежит постоянное представительство, оплачивалась надлежащим образом, чтобы прибыль, относимая на счет постоянного представительства в соответствии со Статьей 7, включала бы только средства, полученные постоянным представительством, как если бы оно было отдельным и независимым предприятием, осуществляющим деятельность, которую пункт 5 приписывает данному постоянному представительству.

Пункт 6

102. Если предприятие Договаривающегося государства совершает деловые операции через независимого агента, осуществляющего деловую деятельность как таковую, оно не может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве в отношении данных операций, если агент действует в рамках обычной деловой деятельности (см. Пункт 83). Деятельность такого агента, представляющего отдельное и независимое предприятие, не должна приводить к выявлению факта наличия постоянного представительства иностранного предприятия.

103. Исключение из положений Пункта 6 применяется только в случаях, когда лицо действует от имени предприятия в ходе осуществления деловой деятельности в качестве независимого агента. Следовательно, оно не будет применяться, если лицо действует от имени предприятия в другом качестве, например, когда сотрудник действует от имени своего работодателя или партнер действует от имени товарищества . Как поясняется в Пункте 8.1 Комментария к Статье 15, иногда сложно определить, являются ли услуги, оказываемые физическим лицом, услугами по подбору и найму персонала, или услугами, оказываемыми отдельным предприятием; для этой цели могут использоваться положения Пунктов 8.2 - 8.28 Комментария к Статье 15. Тем не менее, если лицо действует от имени предприятия в ходе осуществления собственной деловой деятельности, а не в качестве сотрудника, положения Пункта 6 применяются только если это лицо осуществляет данные действия в качестве независимого агента; как объясняется в нижеприведенном Пункте 111, вероятность такого независимого

статуса ниже, если деятельность данного лица осуществляется полностью или практически полностью от имени одного предприятия или тесно связанных предприятий.

104. Независимость лица, выступающего в качестве агента, от представляемого предприятия, связана с объемом его обязательств перед предприятием. Если коммерческая деятельность лица в пользу предприятия осуществляется с предоставлением подробных указаний или всеобъемлющим контролем со стороны предприятия, такое лицо не может считаться независимым от предприятия. Другим важным критерием является носитель предпринимательского риска: лицо или представляемое им предприятие. В любом случае, в последнем предложении Пункта 6 предусмотрено, что при определенных обстоятельствах лицо не должно считаться независимым агентом (см. Пункты 119 - 121). При принятии решения о том, можно ли считать агента, к которому данное последнее предложение не применяется, независимым, необходимо учитывать следующие соображения.

105. Следует отметить, что, если последнее предложение Пункта 6 не применяется по той причине, что дочернее предприятие не действует исключительно или практически исключительно от имени тесно связанных предприятий, контроль, осуществляемый головной компанией в ее отношении в качестве акционера не учитывается при оценке зависимости или иных параметров дочерней компании в качестве агента головной компании. Это соответствует правилу, изложенному в Пункте 7 Статьи 5 (см. также Пункт 113).

106. Независимый агент обычно несет ответственность перед своим принципалом за результаты своей работы, но не подлежит существенному контролю в отношении способа осуществления данной работы. Принципал не должен давать ему подробные указания касаемо выполнения работы. Тот факт, что принципал полагается на специальные навыки и знания агента, свидетельствует о независимости агента.

107. Ограничения масштабов деловой деятельности, которую может вести агент, оказывают явное влияние на объем полномочий агента. Однако, такие ограничения не применяются в отношении зависимости, определяемой посредством оценки степени свободы агента при ведении деловой деятельности от имени принципала в рамках предоставленных договором полномочий.

108. Особенностью действия договора может быть то, что агент будет предоставлять принципалу важную информацию в связи с осуществлением деловой деятельности в рамках договора. Это само по себе не является достаточным критерием для определения зависимости агента, за исключением случаев, когда информация предоставляется в процессе получения одобрения способа ведения деловой деятельности от принципала. Предоставление информации, имеющее своей целью только обеспечение четкого исполнения договора и поддержания хороших отношений с принципалом, не является признаком зависимости.

109. Еще одним фактором, который следует учитывать при определении статуса независимости, является количество принципалов, представляемых агентом. Как отмечено в Пункте 111, независимый статус менее вероятен, если деятельность агента осуществляется полностью или практически полностью только от имени предприятия в течение срока существования бизнеса или длительного периода. Однако сам по себе этот факт не является определяющим. Для определения того, представляют ли действия агента автономную деловую деятельность, осуществляемую данным агентом, в ходе которой он несет риски и получает вознаграждение путем использования своих предпринимательских навыков и знаний, следует принять во внимание все факты и обстоятельства. Если агент действует от имени нескольких принципалов в рамках обычной деловой деятельности, и ни один из них не имеет приоритета относительно деловой деятельности, осуществляемой агентом, зависимость может существовать, если принципалы действуют согласованно для обеспечения контроля действий агента в ходе ведения деловой деятельности по их поручению.

110. Независимого агента нельзя назвать действующим в рамках обычной деловой деятельности в качестве агента, если он осуществляет деятельность, не связанную с его посреднической деятельностью. Если, к примеру, компания, действующая от своего имени в качестве дистрибьютора нескольких 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 рамках обычной деловой деятельности в качестве агента в целях применения положений Пункта 6. Тем не менее, деятельность, входящая в рамки обычной деловой деятельности, осуществляемой предприятием в качестве агента, будет включать посредническую деятельность, которая, в соответствии с общепринятой практикой в конкретном секторе бизнеса, осуществляется иногда в качестве агента, а иногда и от своего имени, при условии, что эти виды посреднической деятельности, по сути, неотличимы друг от друга.

Если, например, брокер-дилер в финансовом секторе осуществляет различные виды рыночной посреднической деятельности аналогичным образом, но, в зависимости от потребностей клиентов, иногда осуществляет ее в качестве агента другого предприятия , а иногда от своего имени, брокер- дилер будет считаться действующим в рамках своей обычной деловой деятельности в качестве агента, если он осуществляет такую разнообразную рыночную посредническую деятельность.

111. Последнее предложение Пункта 6 предусматривает, что лицо не считается независимым агентом, если оно действует исключительно или практически исключительно от имени одного или нескольких тесно связанных с ним предприятий. Однако, данное последнее предложение не означает, что Пункт 6 будет автоматически применяться в случаях, когда лицо действует от имени одного или нескольких предприятий, с которыми данное лицо не имеет тесной связи. Положения Пункта 6

требуют, чтобы лицо осуществляло деловую деятельность в качестве независимого агента и действовало в рамках обычного хода данной деловой деятельности. Независимый статус менее вероятен, если деятельность лица полностью или практически полностью осуществляется по поручению только одного предприятия (или группы тесно связанных между собой предприятий) в течение срока существования бизнеса данного лица или длительного периода. Однако, если лицо действует исключительно от имени одного предприятия, с которым оно не имеет тесной связи, в течение короткого периода (например, в начале коммерческой деятельности данного лица), применение положений Пункта 6 возможно. Как указано в Пункте 109, для определения того, является ли деятельность лица осуществлением деловой деятельности в качестве независимого агента, следует принять во внимание все факты и обстоятельства.

112. Последнее предложение Пункта 6 применяется только в случае, если лицо действует "исключительно или практически исключительно" по поручению тесно связанных с ним предприятий согласно определению, приведенному в Пункте 8. Это означает, что, если деятельность лица от имени предприятий, с которыми оно не имеет тесной связи, не представляет собой важную часть деловой деятельности данного лица, это лицо не будет считаться независимым агентом. Если, например, сделки по продажам, заключенные агентом от имени предприятий, с которыми он не имеет тесной связи, составляют менее 10 процентов всех сделок по продажам, заключенным им в качестве агента, действующего от имени других предприятий, данный агент должен считаться действующим “исключительно или практически исключительно” от имени тесно связанных с ним предприятий.

113. Правило, изложенное в последнем предложении Пункта 6, и тот факт, что определение "тесно связанные", приведенное в Пункте 8, охватывает ситуации, когда одна компания контролирует или находится под контролем другой компании, никоим образом ограничивают сферу применения Пункта 7 Статьи 5. В соответствии с объяснением, приведенным в Пункте 117, дочерняя компания может действовать от имени своей головной компании таким образом, что головная компания будет считаться имеющей постоянное представительство в соответствии с Пунктом 5; в этом случае дочерняя компания, действующая исключительно или практически исключительно от имени ее головной компании, не сможет получать выгоду от исключения для "независимого агента", предусмотренного в Пункте 6. Тем не менее, это не подразумевает, что отношения головной и дочерней компании исключают применение требований Пункта 5. А также что самих по себе таких отношений достаточно, чтобы сделать вывод о том, что любые из этих требований соблюдены.

114. Согласно определению понятия "постоянное представительство", страховая компания одного Государства может облагаться налогами в другом Государстве в связи с ее страховой деятельностью, если у нее имеется постоянный офис в определении

Пункта 1, либо если она осуществляет деятельность через лицо, как это описывается в Пункте 5. Поскольку агентства иностранных страховых компаний иногда не соответствуют ни одному из вышеперечисленных требований, то существует вероятность, что эти компании осуществляют в Государстве крупномасштабную деятельность без обложения их прибыли, получаемой от такой деятельности, налогами в данном Государстве. Чтобы исключить такую возможность, различные конвенции, заключенные странами-членами ОЭСР до 2017 г., включают положение, предусматривающее, что страховые компании Государства считаются имеющими постоянное представительство в другом Государстве, если они получают взносы в этом другом Государстве через агента, учрежденного в нем и отличного от агента, уже являющегося постоянным представительством в силу Пункта 5, либо страхуют риски, находящиеся на его территории, через такого агента. Решение в отношении того, следует ли включать положение по указанным соображениям в конвенцию, будет зависеть от фактической и правовой ситуации, сложившейся в затрагиваемых Договаривающихся государствах. Кроме того, изменения в Пунктах 5 и 6, внесенные в 2017 г., устранили некоторые проблемы, которые должно решать такое положение. По этой причине, такое положение часто не предусматривается. Учитывая данный факт, включение предложения подобного рода в Типовую конвенцию не представляется целесообразным.

Пункт 7

115. Принято считать, что существование дочерней компании само по себе не означает, что эта дочерняя компания является постоянным представительством своей головной компании. Это вытекает из принципа, согласно которому для целей налогообложения такая дочерняя компания является независимым юридическим лицом . Даже тот факт, что торговля или деловая деятельность, осуществляемая дочерней компанией, управляется головной компанией, не делает дочернюю компанию постоянным представительством головной компании.

116. Однако, в соответствии с правилами Пунктов 1-5 Статьи, может оказаться, что головная компания имеет постоянное представительство в Государстве, в котором у дочерней компании имеется офис. Таким образом, любое пространство или помещения , принадлежащие дочерней компании, которые находятся в распоряжении головной компании (см. вышеприведенные Пункты 10 - 19) и представляют собой постоянный офис, через который головная компания осуществляет собственную деловую деятельность, будут представлять собой постоянное представительство головной компании согласно Пункту 1 с учетом Пунктов 3 и 4 Статьи (см., к примеру, вышеприведенный Пункт 15). Кроме того, в соответствии с Пунктом 5, головная компания считается имеющей постоянное представительство в Государстве в

отношении любой деятельности, осуществляемой ее дочерней компанией от ее имени, если соблюдены условия данного Пункта (см. Пункты 82 - 99), за исключением случаев , когда применяются положения Пункта 6 Статьи.

117. Те же принципы применяются к любой компании, входящей в интернациональную группу, так что любая компания может иметь постоянное представительство в Государстве, на территории которого она имеет в своем распоряжении (см. Пункты 10 - 19) и использует помещения, принадлежащие другой компании группы, либо если предыдущая компания считается имеющей постоянное представительство согласно Пункту 5 Статьи (см. Пункты 82 - 99). Тем не менее, факт наличия постоянного представительства согласно правилам Пунктов 1 или 5 Статьи должен устанавливаться отдельно для каждой компании группы. Таким образом, наличие в одном Государстве постоянного представительства компании группы не будет иметь какого-либо отношения к тому, имеет ли другая компания группы свое постоянное представительство в данном Государстве.

118. Хотя помещения, принадлежащие компании, являющейся участником интернациональной группы, могут быть предоставлены в распоряжение другой компании группы и, в соответствии с другими условиями Статьи 5, могут являться постоянным представительством данной другой компании, если деловая деятельность данной другой компании осуществляется через данное место, следует проводить отличие между этим случаем и частой ситуацией, когда компания, являющаяся участником интернациональной группы, оказывает услуги (например, управленческие услуги) другой компании группы в рамках собственной деловой деятельности, осуществляемой в помещениях, не принадлежащих данной другой компании, и с привлечением собственного персонала. В этом случае место оказания услуг не находится в распоряжении последней компании company и не представляет собой деловую деятельность данной компании, осуществляемую через данное место. Поэтому данное место не может считаться постоянным представительством компании, которой оказываются услуги. Действительно, тот факт, что собственная деятельность компании в определенном месте может принести экономическую выгоду бизнесу другой компании не означает, что последняя компания осуществляет свою деловую деятельность через данное место: очевидно, что компания, которая только закупает произведенные детали или услуги, оказываемые другой компанией в другой стране, не будет иметь постоянного представительства по этой причине, даже если она получает выгоду от производства данных деталей или оказания услуг.

Пункт 8

119. В Пункте 8 объясняется значение понятия лица или предприятия "тесно связанных с предприятием" для целей Статьи, и, в частности, Пунктов 4.1 и 6. Это

понятие следует отличать от понятия "ассоциированных предприятий", используемого для целей Статьи 9; хотя оба понятия имеют определенную степень сходства, они не считаются эквивалентными.

120. Первая часть Пункта 8 включает общее определение лица или предприятия, тесно связанное с предприятием. Оно предусматривает, что лицо или предприятие являются тесно связанными с предприятием, если на основании всех соответствующих фактов и обстоятельств одно из них контролирует другое, либо оба находятся под контролем одних и тех же лиц или предприятий. Это общее правило охватывает, например, ситуации, когда лицо или предприятие контролирует предприятие на основании специального соглашения, позволяющего данному лицу или предприятию осуществлять права, схожие с теми, которыми бы оно обладало, если бы прямо или косвенно владело более чем 50 процентами бенефициарной доли в предприятии. Как и в большинстве случаев использования множественного числа, ссылка на "те же лица или предприятия" в конце первого предложения Пункта 8 включает случаи, когда имеется только одно такое лицо или предприятие.

121. Вторая часть Пункта 8 предусматривает, что требования определения лица или предприятия, тесно связанных с предприятием, автоматически соблюдаются в определенных случаях. Согласно этой второй части, лицо или предприятие считается тесно связанным с предприятием, если одно из них прямо или косвенно владеет более чем 50 процентами бенефициарных долей в другом, либо если третье лицо прямо или косвенно владеет более чем 50 процентами бенефициарных долей как в лице и предприятии, так и в обоих предприятиях. В случае компании, данное условие соблюдается, если лицо прямо или косвенно владеет более чем процентами общего количества голосов и стоимости акций компании либо бенефициарной доли участия в капитале компании. **Электронная торговля**

122. Велись дискуссии по поводу того, может ли простое использование вычислительного оборудования в государстве при осуществлении операций в сфере электронной торговли представлять собой постоянное представительство. Эта проблема вызывает ряд вопросов касаемо положений Статьи.

123. Хотя место использования предприятием автоматизированного оборудования может являться постоянным представительством на территории государства, в котором оно расположено (см. ниже), необходимо проводить различие между вычислительным оборудованием, которое может быть установлено в таком месте таким образом, чтобы в определенных обстоятельствах являться постоянным представительством, и данными , и программным обеспечением, используемыми или хранящимися на этом оборудовании. Например, веб-сайт в Интернете, представляющий собой сочетание программного обеспечения и электронных данных, сам по себе не является материальным имуществом. Таким образом, он не имеет местонахождения, которое может представлять собой “место ведения деятельности”, поскольку не существует "

объекта, к примеру, помещения, или, в некоторых случаях, техники или оборудования" (см. Пункт 6) в отношении соответствующего программного обеспечения и данных, составляющих этот веб-сайт. С другой стороны, сервер, на котором хранится веб-сайт и через который осуществляется доступ к нему, представляет собой единицу оборудования, имеющую физическое местоположение, которое, таким образом, может представлять собой “постоянный офис” предприятия, эксплуатирующего этот сервер.

124. Различие между веб-сайтом и сервером, на котором он хранится и используется, имеет значение, поскольку предприятие, эксплуатирующее сервер, может отличаться от предприятия, осуществляющего свою деловую деятельность через веб-сайт. Например, часто веб-сайт, через который предприятие осуществляет свою деловую деятельность, размещается на сервере поставщика Интернет-услуг (ПИУ). Хотя сумма, выплачиваемая ПИУ в рамках таких соглашений, может зависеть от объема дискового пространства, используемого для хранения программного обеспечения и данных, необходимых для веб-сайта, эти договоры обычно не приводят к тому, что сервер и его местонахождение попадают в распоряжение предприятия (см. Пункты 10 - 19), даже если предприятие может определить, что ее веб-сайт должен находиться на конкретном сервере в конкретном месте. В этом случае предприятие даже не присутствует в этом месте физически, поскольку веб-сайт не имеет физического местоположения. В этих случаях нельзя считать, что предприятие приобрело офис на основании такого договора о размещении. Тем не менее, если предприятие, ведущее деловую деятельность через веб-сайт, имеет сервер в собственном распоряжении, например, владеет (или арендует) и эксплуатирует сервер, на котором хранится и используется веб-сайт, место расположения сервера может являться постоянным представительством предприятия, если соблюдены другие требования Статьи.

125. Вычислительное оборудование в определенном месте может являться постоянным представительством только в случае, если оно отвечает требованиям к постоянному представительству. В случае сервера, значение имеет не возможность перемещения сервера, а его фактическое перемещение. Чтобы представлять собой постоянное место деятельности, сервер должен располагаться в конкретном месте в течение периода, достаточного, чтобы стать таким постоянным местом, как это определено в Пункте 1.

126. Другой вопрос заключается в том, можно ли считать деловую деятельность предприятия частично или полностью осуществляемой в месте, где предприятие имеет в своем распоряжении оборудование, такое как сервер. Вопрос о том, осуществляется ли деловая деятельность предприятия частично или полностью при помощи такого оборудования, необходимо рассматривать в каждом конкретном случае, причем

необходимо установить, можно ли сказать, что благодаря такому оборудованию предприятие имеет в своем распоряжении объекты, где осуществляется предпринимательская деятельность предприятия.

127. Если предприятие использует вычислительное оборудование в конкретном месте, постоянное представительство может существовать, даже если для эксплуатации оборудования в этом месте не требуется персонал данного предприятия. Наличие персонала не является необходимым, чтобы считать предприятие частично или полностью осуществляющим свою деловую деятельность в каком-либо месте, если по факту для ведения деловой деятельности в данном месте персонал не требуется. Этот вывод применим к электронной торговле в той же степени, что и к другой деятельности , при которой оборудование функционирует автоматически, например, автоматическое насосное оборудование, используемое при эксплуатации природных ресурсов.

128. Другой вопрос связан с тем фактом, что нельзя считать постоянное представительство существующим, если операции электронной торговли, осуществляемые при помощи вспомогательной деятельностью, описанной в Пункте 4. Вопрос о том, подпадает ли конкретная деятельность, осуществляемая в таком месте, под действие Пункта 4, необходимо изучать в каждом конкретном случае с учетом различных функций, осуществляемых предприятием при помощи данного оборудования. Ниже приведены примеры деятельности, которая обычно считается подготовительной или вспомогательной:

- предоставление канала связи, очень похожего на телефонную линию, между поставщиками и клиентами;
- реклама товаров или услуг;
- передача информации через зеркальный сервер в целях безопасности и эффективности;
- сбор рыночных данных для предприятия;
- предоставление информации.

129. Однако, если такие функции сами по себе формируют важную и существенную часть деловой деятельности предприятия в целом, либо если другие основные функции предприятия осуществляются при помощи вычислительного оборудования, они выходят за рамки деятельности, охватываемой Пунктом 4, и, если оборудование представляет собой постоянное место деятельности предприятия (как это уже обсуждалось в Пунктах 123 - 127), то в этом случае постоянное представительство будет существовать.

130. Состав основных функций конкретного предприятия имеет четкую зависимость от характера деловой деятельности, осуществляемой данным предприятием. Например, некоторые ПИУ используют собственные серверы для размещения веб-сайтов или иных целей других предприятий. Для таких ПИУ эксплуатация их серверов в целях предоставления услуг клиентам представляет собой

важную часть их коммерческой деятельности и не может считаться подготовительной или вспомогательной деятельностью. Другой пример – предприятие (иногда называемое "интернет-продавец"), осуществляющее деятельность по продаже товаров через Интернет. В этом случае предприятие не осуществляет деятельность по эксплуатации серверов, и простого факта, что оно может осуществлять ее в конкретном месте, недостаточно, чтобы сделать вывод о том, что деятельность, осуществляемая в этом месте, представляет собой нечто большее, чем подготовительные и вспомогательные действия. Что необходимо сделать в этом случае, так это изучить характер деятельности, осуществляемой в данном месте, в связи с деловой деятельностью предприятия. Если такие действия являются просто подготовительными или вспомогательными в отношении деятельности по продаже товаров в Интернете (например, местонахождение используется для эксплуатации сервера, на котором размещен веб-сайт, который часто используется исключительно для рекламирования, отображения каталогов товаров или предоставления информации потенциальным клиентам), то положения Пункта 4 применяются, а местоположение не является постоянным представительством. Тем не менее, если типичные функции, связанные с продажей, осуществляются в данном месте (например, заключение договора с клиентом, обработка платежей и доставка товаров осуществляются автоматически при помощи расположенного там оборудования), такие действия не могут считаться сугубо подготовительными или вспомогательными.

131. Последний вопрос заключается в том, можно ли применять положения Пункта 5, чтобы расценить ПИУ как постоянное представительство. Как уже отмечалось, ПИУ часто оказывают услуги по размещению веб-сайтов других предприятий на своих собственных серверах. Тогда может возникнуть вопрос о том, возможно ли применять положения Пункта 5, чтобы расценить такие ПИУ как постоянные представительства предприятий, ведущих электронную торговлю через веб-сайты, работающие через серверы, находящиеся в собственности и управляемые данными ПИУ. Хотя это может происходить в крайне необычных обстоятельствах, Пункт 5 обычно не применяется, поскольку ПИУ не является агентом предприятий, которым принадлежат веб-сайты, поскольку они не заключают договоры и не играют главную роль, ведущую к подписанию договоров от имени этих предприятий, или на передачу имущества, принадлежащего этим предприятиям, либо оказание услуг этими предприятиями, либо потому что они будут действовать в рамках обычной деловой деятельности в качестве независимого агента, что подтверждается тем фактом, что они размещают веб-сайты множества различных компаний. Также очевидно, что, поскольку веб-сайт, через который предприятие осуществляет свою деловую деятельность, сам по себе не является “лицом” в определении Статьи 3, положения Пункта 5 не могут применяться, чтобы признать существование постоянного представительства в силу того, что веб-сайт является агентом предприятия для целей данного Пункта.

Налогообложение услуг

132. Совокупный эффект данной Статьи и Статьи 7 состоит в том, что прибыль от услуг, оказываемых на территории Договаривающегося государства предприятием другого Договаривающегося государства, не облагается налогом в первом Государстве, если она не относится на счет постоянного представительства, расположенного на его территории (при условии, что она не подпадает под действие других Статей Конвенции , допускающих такое налогообложение). Такой результат, при котором данная прибыль облагается налогом только в другом Государстве, поддерживается различными соображениями политики и административными соображениями. Это соответствует принципу Статьи 7, согласно которому до тех пор, пока предприятие одного Государства не создаст постоянное представительство в другом Государстве, его не следует считать участвующим в экономической жизни данного Государства в той мере, в которой оно подпадает под действие налоговой юрисдикции данного другого Государства. Кроме того, как правило, оказание услуг, на несколькими исключениями для некоторых видов услуг (например, охватываемых Статьями 8 и 17), необходимо рассматривать так же, как и прочую деловую деятельность, и, следовательно, применять тот же пород налогообложения для постоянного представительства к любой деловой деятельности, включая оказание независимых услуг.

133. Одним из вышеупомянутых административных соображений заключается в том, что расширение случаев, когда разрешается налогообложение по принципу источника прибыли от услуг, оказанных на территории Договаривающегося государства предприятием другого Договаривающегося государства, приведет к росту требований и увеличению административной нагрузки на предприятия и налоговые органы. Это представило бы особую проблему для услуг, оказываемых клиентам, не являющимся коммерческими предприятиями, о которых не нужно было бы сообщать налоговым органам страны происхождения для подачи заявления о предоставлении вычета затрат на предпринимательскую деятельность. Поскольку в основе правил, которые обычно разрабатывались для этой цели, лежит количество времени, потраченного в данном Государстве, то и налоговые органы, и предприятия должны будут учитывать время, затраченное в стране персоналом предприятий, оказывающих эти услуги, причем эти предприятия столкнутся с риском возникновения постоянного представительства в непредвиденных обстоятельствах в случаях, когда они не смогут заранее определить, в течение какого срока персонал будет находиться в конкретной стране (например, в ситуациях, когда такое присутствие продлевается из-за непредвиденных сложностей или по просьбе клиента). Эти случаи создают определенные сложности с соблюдением требований, поскольку они требуют от предприятия соблюдения ряда административных требований, связанных с постоянным представительством, с обратной силой. Эти проблемы относятся к необходимости ведения бухгалтерских книг и записей, налогообложения сотрудников (

например, необходимость делать вычеты от источника получения дохода в другой стране), а также другим налоговым требованиям, не связанным с доходом.

134. Кроме того, налогообложение по принципу источника прибыли от услуг, оказываемых на территории Договаривающегося государства предприятием другого Договаривающегося государства, не имеющим постоянного офиса в первом Государстве, создаст трудности с определением прибыли, подлежащей налогообложению, и сбором соответствующего налога. В большинстве случаев предприятие не имеет бухгалтерских записей и активов, обычно связанных с постоянным представительством, и, кроме того, не существует зависимого агента, который мог бы заниматься соблюдением требований к предоставлению и сбору информации. Более того, хотя во внутреннем законодательстве Государств принято облагать налогом прибыль от услуг, оказанных на их территории, это не всегда представляет собой оптимальную политику налогового соглашения.

135. Тем не менее, некоторые Государства неохотно принимают принцип исключительного налогообложения в зависимости от резидентства в отношении тех услуг, которые не относятся на счет постоянного представительства, расположенного на их территории, но осуществляются на этой территории. Эти Государства предлагают внести изменения в Статью, чтобы при определенных обстоятельствах сохранить право налогообложения по принципу источника в отношении прибыли, получаемой от оказания таких услуг. Государства, считающие, что дополнительные права на налогообложение по принципу источника следует распределять в отношении услуг, оказываемых на их территории, согласно договору, используют различные аргументы в поддержку своей позиции.

136. Эти Государства могут полагать, что прибыль от услуг, оказываемых в конкретном государстве, должна облагаться налогом в данном государстве на основе общепринятых принципов определения, когда следует считать, что источник прибыли от деловой деятельности находится в рамках юрисдикции. Они считают, что, с исключительной точки зрения чисто политического вопроса об источнике прибыли от деловой деятельности, Государство, в котором оказываются услуги, должно иметь право на налогообложение, даже если эти услуги не относятся на счет постоянного представительства, определение которого приведено в Статье 5. Они отметили бы, что внутреннее законодательство многих стран предусматривает обложение налогом услуг, оказываемых в этих странах, даже в случае отсутствия постоянного представительства (даже если услуги, оказываемые в течение очень коротких периодов, на практике не всегда облагаются налогом).

137. Эти Государства озабочены тем, что некоторым компаниям сферы услуг не требуется наличие постоянного офиса на их территории для обеспечения значительного уровня деловой активности, и поэтому считают, что такие дополнительные права целесообразны.

138. Кроме того, эти Государства полагают, что, даже если налогообложение прибыли предприятий нерезидентов, не относимой на счет постоянных представительств, вызывает определенные трудности с соблюдением требований, а также трудности административного характера, эти трудности не оправдывают освобождение от налогообложения прибыли, получаемой от оказания такими предприятиями любых услуг на их территории. Те, кто поддерживает эту точку зрения, могут ссылаться на механизмы, уже существующие в некоторых Государствах для обеспечения налогообложения услуг, оказываемых в данных Государствах, но не относимых на счет постоянных представительств (такие механизмы основаны на требованиях к налогоплательщикам-резидентам отчитываться о суммах, выплачиваемых нерезидентах за услуги, оказываемые в этих Государствах, и, возможно, удерживать налог на них).

139. Однако, следует заметить, что все Договаривающиеся государства соглашаются, что Государство не должно иметь права на налогообложение по принципу источника в отношении доходов, полученных от предоставления услуг нерезидентом за пределами территории Государства. Согласно соглашениям о налогообложении, прибыль от продажи товаров, которые просто импортируются резидентом страны и не производятся или распространяются через постоянное представительство в этой стране, не подлежит налогообложению на ее территории, причем этот же принцип применяется в отношении услуг. Сам факт того, что лицо, выплачивающее вознаграждение за услуги, является резидентом Государства, либо что такое вознаграждение получает постоянное представительство, расположенное в данном Государстве, либо что результат услуг используется на территории Государства , не является достаточной причиной для гарантии предоставления прав данному Государству на обложение доходов налогом.

140. Еще один важнейший вопрос, по которому имеется общее согласие, относится к установлению суммы, с которой должен взиматься налог. В случае услуг, не связанных с трудоустройством (и с учетом возможных исключений, к примеру, Статьи 17), налогом облагается только прибыль, получаемая от оказания услуг. Таким образом , положения, иногда включаемые в двусторонние соглашения и позволяющие Государству облагать налогом валовую сумму сборов, уплачиваемых за определенные услуги, если плательщик сборов является резидентом данного Государства, по-видимому, не обеспечивает оптимальный способ налогообложения услуг. Во-первых, поскольку эти положения не ограничиваются услугами, оказываемыми в Государстве, где находится источник, они позволяют Государству облагать налогом деловую деятельность, не осуществляемую в этом Государстве. Во-вторых, эти правила позволяют облагать налогом валовые платежи по услугам, а не прибыль от них.

141. Кроме того, Договаривающиеся государства соглашаются, что для соблюдения требований и по другим причинам, целесообразно не позволять Государству облагать

налогом прибыль от услуг, оказываемых на их территории, при определенных обстоятельствах (например, если такие услуги оказываются в течение очень короткого периода).

142. По этой причине, Комитет посчитал важным ограничить обстоятельства, при которых Государства, не согласные с выводами, приведенными в Пункте 132, при желании, могли бы обеспечить, чтобы прибыль от услуг, оказываемых на территории Договаривающегося государства предприятием другого Договаривающегося государства, облагалась налогом со стороны данного Государства даже в случае отсутствия постоянного представительства, определение которого приведено в Статье 5, на счет которого относится эта прибыль.

143. Очевидно, что такое налогообложение не должно распространяться на услуги, оказываемые за пределами территории Государства, и должно применяться только к прибыли от предоставления таких услуг, а не к платежам за их оказание. Кроме того, решение о разрешении такого налогообложения принимается только при наличии минимального присутствия в Государстве.

144. Ниже приведен пример положения, которое бы соответствовало таким требованиям; Государства вправе в двустороннем порядке договориться о включении такого положения в свои налоговые соглашения:

Невзирая на положения Пунктов 1, 2 и 3, если предприятие Договаривающегося государства оказывает услуги в другом Договаривающемся государстве

а) через физическое лицо, присутствующее в данном другом Государстве в течение периода или периодов, в совокупности превышающих 183 дней в течение любого периода в двенадцать месяцев, и более 50 процентов валового дохода, связанного с активной деловой деятельностью предприятия в течение данного периода или периодов, получены в связи с оказанием услуг в этом другом Государстве через это физическое лицо, или

б) в течение периода или периодов, в совокупности превышающих 183 дня в течение любого периода в двенадцать месяцев, и эти услуги оказываются для одного проекта или связанных проектов через одно или нескольких физических лиц, присутствующих и оказывающих такие услуги в данном другом Государстве,

деятельность по оказанию этих услуг в данном другом Государстве должна считаться осуществляющейся через постоянное представительство, расположенное в данном другом Государстве, за исключением случаев, когда эти Услуги ограничиваются упомянутыми в Пункте 4, которые, при оказании через постоянное место ведения деятельности (отличное от места, в отношении которого применяются положения Пункта 4.1), не делают это место постоянным представительством в соответствии с положениями этого Пункта. Для целей настоящего Пункта, услуги, оказываемые физическим лицом от имени одного предприятия, не должны считаться оказываемыми другим предприятием через данное физическое лицо, за исключением

случаев, когда данное другое предприятие контролирует или дает указания в отношении способа, которым физическое лицо оказывает эти услуги.

145. Это альтернативное положение расширяет определение постоянного представительства, которое позволяет облагать налогом доход от услуг, оказываемых предприятиями, которыми управляют нерезиденты, но делает это в соответствии с принципами, описанными в Пункте 143. В следующем Пункте обсуждаются различные аспекты альтернативного положения; очевидно, что эти Пункты не применяются в случае договоров, которые не включают эти положения, и поэтому не разрешают создание постоянного представительства только из-за того, что условия, описанные в этом положении, были выполнены.

146. Данное положение предполагает наличие постоянного представительства в тех случаях, когда в ином случае оно бы не существовало в соответствии с определением, приведенным в Пункте 1, и примерами в Пункте 2. По этой причине, оно применяется несмотря на наличие данных Пунктов. Как и в случае Пункта 5 Статьи, положение обеспечивает дополнительную основу, в соответствии с которой предприятие может быть признано имеющим постоянное представительство в Государстве; например, оно может применяться, когда консультант оказывает в стране услуги в течение длительного периода, но в разных местах, которые не соответствуют требованиям Пункта 1 для создания одного или нескольких постоянных представительств. Если возможно доказать, что предприятие имеет постоянное представительство в значении Пунктов 1 и 2 (с учетом положений Пункта 4), то для поиска постоянного представительства нет необходимости в применении положения. Поскольку положение просто создает постоянное представительство в тех ситуациях, когда в противном случае его бы не существовало, оно не предоставляет альтернативного определения понятия постоянного представительства и, очевидно, не может ограничивать сферу применения определения, приведенного в Пункте 1, и примеров из Пункта 2.

147. Положение также применяется невзирая на Пункт 3. Таким образом, предприятие можно считать имеющим постоянное представительство, поскольку оно оказывает услуги в стране в течение периодов, предусмотренных в предложенном Пункте, даже если различные места, в которых оказываются эти услуги, не представляют собой постоянные представительства согласно Пункту 3. Этот результат иллюстрируется следующим примером. Индивидуальный предприниматель, являющийся резидентом одного из Договаривающихся государств, оказывает услуги и присутствует в другом Договаривающемся государстве в течение более 183 дней одного периода в двенадцать месяцев, но его услуги предоставляются в течение равных периодов в месте, не являющемся строительной площадкой (и не относящемся к строительному или монтажному проекту), а также на двух не связанных между собой строительных площадках, каждая из которых существует меньше срока, предусмотренного Пунктом 3. Хотя, согласно Пункту 3, две площадки не представляют

собой постоянные представительства, в соответствии с предложенным Пунктом, применяемым невзирая на положения Пункта 3, предприятие, управляемое данным лицом, будет считаться имеющим постоянное представительство (поскольку лицо является индивидуальным предпринимателем, следует исходить из того, что в отношении его предприятия критерий в 50 процентов валового дохода будет соблюден)
.

148. Еще одним примером может служить крупное строительное предприятие, реализующее в стране один строительный проект. Если проект выполняется на одной площадке, то положение не должно оказывать серьезного влияния, если период, необходимый для того, чтобы площадка стала постоянным представительством, не имеет существенных отличий от периода, необходимого для применения положения. Государства, которые хотят применять альтернативное положение, могут таким образом пожелать рассмотреть возможность указания тех же периодов в данном положении и в Пункте 3 Статьи 5; если в альтернативном положении используется более короткий период, то на практике это сузит сферу применения Пункта 3.

149. Тем не менее, ситуация может измениться, если проект или связанные проекты осуществляются в разных частях страны. Если отдельные площадки, на которых осуществляется проект, существуют недостаточно долго, чтобы каждая из них могла стать постоянным представительством (см., однако, Пункт 57), постоянное представительство все же считается существующим, если соблюдены условия альтернативного положения. Такой результат соответствует цели положения, которая заключается в обложении налогом по принципу источника иностранных предприятий, которые присутствуют в стране в течение достаточно долгого периода, несмотря на то, что они присутствую в конкретном месте данной страны недостаточно долго, чтобы оно стало постоянным местом ведения деятельности предприятия. Тем не менее, некоторые Государства могут посчитать, что Пункт 3 должен иметь приоритет над альтернативным положением, и изъявить желание внести в положение соответствующие изменения.

150. Предложенный Пункт используется только в отношении услуг. В его сферу применения не входят другие виды деятельности, не являющиеся услугами. Таким образом, к примеру, Пункт не будет применяться в отношении иностранного предприятия, занимающегося ловлей рыбы в территориальных водах Государства и получающего доход от продажи своего улова (в некоторых договорах, однако, конкретные положения могут охватывать такую деятельность, как ловля рыбы и добыча нефти).

151. Положение применяется в отношении услуг, оказываемых предприятием. Следовательно, предприятие должно оказывать услуги третьим сторонам. Разумеется, положение не может подразумевать, что предприятие имеет постоянное представительство только потому, что ему оказываются услуги. Например, лицо может

оказывать услуги своему работодателю без предоставления этим работодателем каких-либо услуг (например, сотрудник, предоставляющий услуги по изготовлению продукции предприятию, продающему произведенные товары). Еще одним примером может служить случай, когда сотрудники одного предприятия оказывают услуги в одной стране ассоциированному предприятию в соответствии с подробными инструкциями и под строгим контролем со стороны второго предприятия; в этом случае, предполагая, что рассматриваемые услуги не оказываются в интересах какой-либо третьей стороны, второе предприятие само по себе не оказывает услуги, к которым может применяться положение.

152. Кроме того, положение применяется только в отношении услуг, оказываемых в Государстве иностранным предприятием. Не имеет значения, предоставляются ли соответствующие услуги резиденту Государства; важно лишь то, что услуги оказываются на территории Государства через физическое лицо, находящееся в этом Государстве.

153. В альтернативном положении не указано, что услуги должны предоставляться "через сотрудников или иной персонал, нанятый персоналом"; эту фразу часто можно встретить в двусторонних соглашениях. Оно просто подразумевает, что услуги должны оказываться предприятием. Как уже объяснялось в Пункте 39, деловая деятельность предприятия (которая, в контексте Пункта, должна была бы включать услуги, оказываемые на территории Договаривающегося государства) "осуществляется предпринимателем или лицами, чья работа оплачивается предприятием (персонал). Этот персонал включает сотрудников и иных лиц, получающих указания от предприятия (например, зависимые агенты)." Для целей альтернативного положения, лица, через которых предприятие оказывает услуги, по этой причине будут являться лицами, упомянутыми в Пункте 39, с учетом исключения, приведенного в последнем предложении этого положения (см. Пункт 164).

154. Альтернативное положение будет применяться в двух различных наборах обстоятельств. В подпункте а) рассматривается продолжительность присутствия лица, через которое предприятие получает большую часть своего дохода, аналогично подпункту а) Пункта 2 Статьи 15; в подпункте б) рассматривается продолжительность деятельности лиц, через которые оказываются услуги.

155. В подпункте а) в основном рассматриваются предприятия, управляемые одним физическим лицом. Тем не менее, он также охватывает случаи, когда предприятие в течение соответствующего периода или периодов получает большую часть своей прибыли от услуг, оказываемых одним лицом. Такое расширение необходимо, чтобы избежать применения различных подходов, например, в случае, когда услуги оказываются физическим лицом, и в случае, когда схожие услуги оказываются компанией, все акции которой принадлежат единственному сотруднику этой компании.

156. Подпункт может применяться в различных ситуациях, когда предприятие оказывает услуги через физическое лицо, например, когда услуги оказываются индивидуальным предпринимателем, партнером в товариществе, сотрудником компании, и т.д. Ниже перечислены главные условия:

— физическое лицо, через которое оказываются услуги, находится в Государстве в течение периода или периодов, в совокупности превышающих 183 дней в течение любого периода в двенадцать месяцев, и

— более 50 процентов валового дохода, относимого на счет активной деловой деятельности предприятия в течение периода или периодов присутствия, получено благодаря оказанию услуг в данном Государстве через это лицо.

157. Первое условие связано с количеством дней нахождения лица на территории. Поскольку формулировка аналогична приведенной в подпункте a) Пункта 2 Статьи 15, то принципы, применяемые к расчету дней нахождения для целей данного Пункта, также применяются для расчета дней нахождения для целей предложенного Пункта.

158. Для целей второго условия, в соответствии с которым более 50 процентов валового дохода, относимого на счет активной деловой деятельности предприятия в течение соответствующего периода или периодов должно происходить от оказания услуг в данном Государстве через это лицо, валовой доход, относимый на счет активной деловой деятельности предприятия, будет представлять собой сумму, которую предприятие взимало или должно взимать за свою активную деловую деятельность, независимо от того, когда счета будут выставляться фактически, а также правил внутреннего законодательства в отношении того, когда эти доходы необходимо учитывать в целях налогообложения. Такая активная деловая деятельность не ограничивается деятельностью, относящейся к оказанию услуг. Валовой доход, относимый на счет “активной деловой деятельности”, очевидно, не включает доход, полученный от пассивных инвестиций, включая, к примеру, получение процентов и дивидендов от инвестирования свободных средств. Тем не менее, Государства могут предпочесть использование другого критерия, к примеру, "50 процентов прибыли предприятия от коммерческой деятельности в течение этого периода или периодов получено благодаря оказанию услуг" или "услуги представляют собой важную часть деловой деятельности предприятия", чтобы определить предприятие, получающее большую часть своих доходов от услуг, оказываемых лицом на их территории.

159. Следующие примеры иллюстрируют применение подпункта a) (предполагается , что альтернативное положение было включено в соглашение между Государствами R и S):

- Пример 1: W, резидент Государства R, является консультантом, осуществляющим свою деловую деятельность от собственного имени (т.е. это предприятие является индивидуальным предпринимателем). Между 2 февраля 00 г. и 1 февраля 01 г. она находилась в Государстве S в течение периода или периодов в 190 дней, и в течение

этого срока все доходы от ее деловой деятельности происходили от услуг, оказываемых ею в Государстве S. Поскольку в этой ситуации применяется подпункт a), эти услуги следует считать оказываемыми через постоянное представительство в Государстве S.

- Пример 2: X, резидент Государства R, является одним из двух акционеров и сотрудников XCO, компании-резидента Государства R, предоставляющей инжиниринговые услуги. В период между 20 декабря 00 г. и 19 декабря 01 г. X находился в Государстве S в течение периода или периодов в 190 дней, и в течение этого срока 70 процентов всего валового дохода XCO приходилось на счет активной деловой деятельности и было получено благодаря услугам, оказанным X в Государстве S. Поскольку в этой ситуации подпункт a) применяется, эти услуги следует считать оказываемыми через постоянное представительство XCO в Государстве S.

- Пример 3: X и Y, резиденты Государства R, являются двумя партнерами X&Y, товарищества, учрежденного в Государстве R, которое предоставляет юридические услуги. Для целей налогообложения, Государство R рассматривает товарищества как фискально-прозрачные лица. В период между 15 июля 00 г. и 14 июля 01 г., Y находился в Государстве S в течение периода или периодов в 240 дней, и в течение этого срока 55 процентов всех гонораров X&Y, относимых на счет активной деловой деятельности X&Y, были получены благодаря услугам, которые Y оказывает в Государстве S. В этой ситуации подпункт a) применяется, и в целях обложения X и Y налогом, услуги, предоставленные Y, считаются оказанными через постоянное представительство в Государстве S.

- Пример 4: Z, резидент Государства R, является одним из 10 сотрудников ACO, компании- резидента Государства R, предоставляющей бухгалтерские услуги. В период между 10 апреля 00 г. и 9 апреля 01 г., Z находился в Государстве S в течение периода или периодов в 190 дней, и в течение этого срока 12 процентов всего валового дохода ACO, относимого на счет ее активной деловой деятельности, было получено благодаря услугам, оказанным Z в Государстве S. В этой ситуации подпункт a) не применяется, и, за исключением случая применения подпункта б) к ACO, альтернативное положение не считает ACO имеющей постоянное представительство в Государстве S.

160. В подпункте б) рассматривается ситуация, когда предприятие оказывает услуги в Договаривающемся государстве в отношении конкретного проекта (или связанных проектов) через одно или нескольких лиц в течение существенного периода. Период или периоды, упомянутые в данном подпункте, применяются в отношении предприятия, а не физических лиц. Следовательно, необязательно, чтобы одно и то же лицо или лица оказывали услуги и присутствовали в течение этих периодов. Пока в указанный день предприятие оказывает свои услуги по меньшей мере, через одно лицо, совершающее эти действия и присутствующее в Государстве, этот день входит в

период или периоды, упомянутые в подпункте. Тем не менее, очевидно, что день считается за один день независимо от количества лиц, оказывающих такие услуги для предприятия в течение этого дня.

161. Ссылка на "предприятие … оказывающее эти услуги для одного и того же проекта" следует трактовать с точки зрения предприятия, оказывающего услуги. Таким образом, предприятие может иметь два разных проекта для оказания услуг одному клиенту (например, предоставление налоговых консультаций и обучение в области, не связанной с налогами), и, хотя они могут относиться к одному проекту клиента, нельзя считать, что эти услуги оказываются по тому же проекту.

162. Ссылка на "связанные проекты" предназначена для случаев, когда услуги оказываются в рамках отдельных проектов, реализуемых предприятием, но эти проекты коммерчески связаны (см. Пункты 24 и 25). Определение того, являются ли проекты связанными, будет зависеть от фактов и обстоятельств в каждом конкретном случае, а факторы, обычно учитываемые с этой целью, включают:

— входят ли проекты в один основной договор;

— входят ли проекты в разные договоры, заключены ли эти разные договоры с одним лицом или связанными лицами, и существовали ли разумные предпосылки при заключении первого договора к заключению дополнительных договоров;

— одинаков ли характер работ по разным проектам;

— оказывают ли одни и те же лица услуги по разным проектам.

163. Подпункт б) требует, чтобы в течение соответствующих периодов предприятие оказывало услуги через лиц, предоставляющих такие услуги в данном другом Государстве. С этой целью период, в течение которого лица оказывают услуги, означает период, в течение которого такие услуги предоставляются фактически, который обычно соответствует рабочим дням этих лиц. Предприятие, соглашающееся предоставить доступ к персоналу в случаях, когда клиенту необходимы услуги такого персонала, и начисляет клиенту за это тариф за ожидание, оказывает услуги через соответствующих лиц, даже если они простаивают в рабочие дни, в которые к их услугам предоставлен доступ.

164. Как указано в вышеприведенном Пункте 153, в целях альтернативного положения лица, через которых предприятие оказывает услуги, являются лицами, указанными в вышеприведенном Пункте 39. Тем не менее, если лицо оказывает услуги от имени одного предприятия, в исключении, приведенном в последнем предложении положения, уточняется, что услуги, оказанные данным лицом, будут учитываться для другого предприятия только в том случае, если данное лицо выполняет работу под наблюдением, контролем, или в соответствии с указаниями последнего упомянутого предприятия. Таким образом, например, если компания, которая по договору согласилась оказывать услуги третьим сторонам, оказывает эти услуги через сотрудников отдельного предприятия (например, предприятие, оказывающее

внештатные услуги), то услуги, оказанные через таких сотрудников, не будут учитываться для целей применения подпункта б) к компании, заключившей договор на оказание услуг третьим сторонам. Данное правило применяется независимо от того, является ли отдельное предприятие ассоциированным или независимым от компании, заключившей договор.

165. Следующие примеры иллюстрируют применение подпункта б) (предполагается , что альтернативное положение было включено в соглашение между Государствами R и S):

- Пример 1: X, компания-резидент Государства R, договорилась с компанией Y о проведении геологической разведки в различных местах на территории Государства S, где компания Y обладает правом на ведение поисково-разведочных работ. В период между 15 мая 00 г. и 14 мая 01 г. эта разведка проводилась в течение более 185 рабочих дней сотрудниками X и индивидуальными предпринимателями, которым X передоверила проведение части работ, но под наблюдением, контролем, и в соответствии с указаниями X. Поскольку в этой ситуации подпункт б) применяется, эти услуги должны считаться оказываемыми через постоянное представительство X в Государстве S.

- Пример 2: Y, резидент Государства T, является одним из двух акционеров и сотрудников WYCO, компании-резидента Государства R, оказывающей услуги по обучению. В период между 10 июня 00 г. и 9 июня 01 г. Y оказывает услуги в Государстве S по договору, который WYCO заключила с компанией, являющейся резидентом Государства S, для обучения сотрудников данной компании. Эти услуги оказываются на территории Государства S в течение более 185 рабочих дней. В течение периода нахождения Y на территории Государства S на прибыль от этих услуг приходится 40 процентов валового дохода WYCO от ее активной деловой деятельности . Хотя в этой ситуации подпункт а) не применяется, применяется подпункт б), и данные услуги должны считаться оказываемыми через постоянное представительство WYCO в Государстве S.

- Пример 3: ZCO, резидент Государства R, отдал в подряд компании OCO, являющейся резидентом Государства S, техническую поддержку, которую она оказывает своим клиентам по телефону. OCO управляет колл-центром для ряда компаний, подобных ZCO. В период с 1 января 00 г. по 31 декабря 00 г. сотрудники OCO предоставляют техническую поддержку различным клиентам ZCO. Поскольку сотрудники OCO не находятся под наблюдением или контролем ZCO и не выполняют ее указания, для целей подпункта б) нельзя считать, что ZCO оказывает услуги на территории Государства S через этих сотрудников. Кроме того, хотя услуги, оказываемые сотрудниками OCO различным клиентам ZCO, схожи, они

предоставляются в рамках разных договоров, заключенных компанией ZCO с несвязанными клиентами: следовательно, эти услуги не могут считаться оказываемыми по тем же или связанным проектам.

166. 183-дневный порог, предусмотренный в альтернативном положении, может привести к возникновению того же типа злоупотребления, что описан в вышеприведенном Пункте 52. Как указано в данном Пункте, помимо того факта, что такие злоупотребления могут, в зависимости от обстоятельств, подпадать под действие законодательных или судебных норм, направленных на противодействие уходу от налогообложения, данные злоупотребления можно устранить путем применения антиуклонительной нормы, приведенной в Пункте 9 Статьи 29. Тем не менее, некоторые Государства могут предпочесть решить эту проблему, включив конкретное положение в Статью. Такое положение можно было бы сформулировать следующим образом:

Для целей Пункта [x], если предприятие Договаривающегося государства, оказывающее услуги на территории другого Договаривающегося государства, в течение какого-либо периода имеет тесную связь с другим предприятием, оказывающим в целом аналогичные услуги в данном другом Государстве по одному и тому же проекту либо связанным проектам через одно или нескольких лиц, которые в течение этого периода присутствуют и оказывают услуги в данном Государстве, то упомянутое первым предприятие в течение этого периода считается оказывающим услуги в другом государстве в рамках одного и того же проекта или связанных проектов через этих лиц.

167. В соответствии с положением, деятельность, осуществляемая в другом Государстве лицами, указанными в подпункте а) или б), через которых предприятие оказывает услуги в течение периода или периодов, упомянутых в этих подпунктах, считается осуществляемой через постоянное представительство, которое предприятие имеет в данном другом Государстве. Таким образом, предприятие считается имеющим постоянное представительство в данном другом Государстве для целей всех положений Соглашения (включая, к примеру, Пункт 5 Статьи 11 и Пункт 2 Статьи 15), а прибыль, получаемая от деятельности по оказанию данных услуг в другом Государстве, относится на счет данного постоянного представительства, и поэтому подлежит налогообложению в данном Государстве согласно Статье 7.

168. Рассматривая деятельность по оказанию соответствующих услуг как осуществляемую через постоянное представительство, которое данное предприятие имеет на территории Договаривающегося государства, положение допускает применение Статьи 7, и, следовательно, налогообложение прибыли, относимой на счет данной деятельности, со стороны этого Государства. Как правило, важно обеспечить, чтобы налогом облагалась только прибыль, полученная от деятельности по оказанию услуг; хотя могут существовать определенные исключения, это негативно сказалось бы

на международной торговле услугами, если бы платежи, получаемые за оказание этих услуг, облагались налогом независимо от прямых или косвенных расходов, понесенных с целью оказания этих услуг.

169. Данное альтернативное положение не будет применяться, если оказываемые услуги ограничиваются упомянутыми в Пункте 4 Статьи 5, которые, при предоставлении через постоянное место ведения деятельности, не делали бы это место постоянным представительством согласно положениям данного Пункта. Поскольку положение относится к оказанию услуг предприятием и не охватывает услуги, оказываемые самому предприятию, большинство положений Пункта 4, по всей видимости, не имеют значения. Однако, может оказаться, что предоставляемые услуги имеют исключительно подготовительный или вспомогательный характер (например, предоставление информации потенциальным клиентам, если оно представляет собой всего лишь подготовку к ведению обычной деловой деятельности предприятия; см. вышеприведенный Пункт 71), и в этом случае логично не рассматривать оказание данных услуг как наличие постоянного представительства.

Замечания к Комментарию

170. Касаемо Пункта 64, Германия остается при своем мнении в отношении того, происходило ли, и если да, то при каких обстоятельствах, приобретение права на распоряжение пропускной способностью трубопроводов или мощностью технических установок, линий и кабелей для передачи электроэнергии или систем связи (включая передачу радио- и телевизионных программ), принадлежащих несвязанной третьей стороне, могло бы привести к распоряжению трубопроводом, кабелем или линей в качестве постоянного места ведения деятельности.

171. Касаемо Пункта 104, Мексика полагает, что при определении того, имеет ли агент независимый статус для целей Пункта 6 Статьи, необходимо также учитывать принцип “на расстоянии вытянутой руки", и желает при необходимости добавить формулировки в свои соглашения для уточнения того, каким образом следует толковать Пункт.

172. Германия в отношении предложения 3 Пункта 50 придерживается мнения, что деловая деятельность, ограниченная планированием на месте и контролем над реализацией строительного проекта, может представлять собой постоянное представительство только в случае, если она соответствует требованиям, указанным в Пункте 1 Статьи 5.

173. Италия и Португалия считают необходимым принять во внимание, что независимо от значения, данного третьему предложению Пункта 2, в части, касающейся метода расчета налогов, новая редакция модели, т.е. исключение Статьи 14 , не затронет национальные системы.

174. У Чехии имеется ряд пояснений и оговорок касаемо отчета по "Вопросам, возникающим в связи со Статьей 5 Типовой налоговой конвенции ОЭСР". В частности,

Чехия не согласна с трактовкой, приведенной в Пунктах 24 (первая часть Пункта) и 25 (первая часть Пункта). В соответствии с ее политикой, данные примеры также можно считать составляющими постоянное представительство, если услуги оказываются на ее территории в течение продолжительного периода.

175. Что касается Пункта 50, Чехия использует более узкую трактовку понятия " монтажный проект", и, таким образом, ограничивает его до установки и сборки, связанных со строительным проектом. Кроме того, Чехия придерживается того толкования, что надзорная деятельность автоматически подпадает под действие Пункта 3 Статьи 5 только, если она осуществляется строительной компанией. В ином случае, она подпадает под его действие, только если такая деятельность прямо упомянуто в этом специальном положении. Если монтажный проект не связан со строительным проектом, и если надзорная деятельность осуществляется предприятием, не являющимся строительной компанией, и прямо не упомянута в Пункте 3 Статьи 5, то в отношении этой деятельность автоматически применяются правила касаемо обложения налогом дохода, полученного от оказания других услуг.

176. В отношении Пунктов 122 - 131 Соединенное Королевство придерживается мнения, что сервер, используемый интернет-торговцем как отдельно, так и вместе с веб-сайтами, сам по себе не может являться постоянным представительством.

177. Чили и Греция придерживаются не всех трактовок, приведенных в Пунктах 122 - 131.

178. Германия не согласна с трактовкой "примера художника", приведенной в Пункте 17, которую она считает несоответствующей принципу, изложенному в первом предложении Пункта 12, таким образом, не способствуя возникновению постоянного представительства согласно Статье 5 Пункт 1 Типовой конвенции. Что касается примера, описанного в Пункте 25, Германия настаивала бы, чтобы консультант распоряжался используемыми офисами помимо его простого присутствия в ходе обучения.

179. Германия остается при своем мнении касательно объема и границ применения указаний в предложении 2 Пункта 28 и Пунктов 29 и 30, считая, что для предположения о наличии постоянного места ведения деятельности, необходимая степень постоянства требует определенного минимального срока присутствия в течение соответствующего года независимо от повторяющегося или иного характера деятельности. В частности, Германия не согласна с критерием экономической связи, описанным в предложении 1 Пункта 30, предназначенным для обоснования исключения из требований к минимальному присутствию и продолжительности.

180. Германия в отношении Пункта 98 (со ссылкой на Пункты 83 и 28 - 30) придает повышенное значение требованиям к минимальной продолжительности представительства предприятия согласно Статье 5 Пункт 5 Типовой конвенции при отсутствии резидентства и/или постоянного места ведения деятельности агента в

стране получения дохода. Таким образом, Германия в этих случаях придерживается особенно узких взглядов на применимость факторов, указанных в Пунктах 28 - 30.

181. Италия желает уточнить, что в отношении Пунктов 97, 116, 117 и 118 при трактовании случаев, подпадающих под их действие, следует принимать во внимание ее судебную практику.

182. Мексика и Португалия желают сохранить за собой право не придерживаться позиции, изложенной в Пунктах 122 - 131.

183. Турция остается при своем мнении в отношении того, является ли деятельность , указанная в Пунктах 122 – 131, постоянным представительством, и если да, то при каких обстоятельствах.

184. Финляндия и Швеция считают, что, если Государство решает включить в соглашение альтернативную версию Пункта 4 Статьи 5 из Пункта 78 Комментария, то нет необходимости также включать в соглашение Пункт 4.1 Статьи 5.

185. Германия остается при своем мнении в отношении применения первого предложения Пункта 9.

186. Греция придерживается не всех трактовок, приведенных в Пункте 45.

Оговорки к Статье

187. США сохраняют за собой право придерживаться версий Пунктов 5 и 6 в том виде, в каком они существовали до обновления Типовой налоговой конвенции в 2017 г.

Пункт 1

188. Австралия оставляет за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство в Государстве, если оно осуществляет деятельность, связанную с природными ресурсами, или использует значительное количество оборудования в этом Государстве с определенной степенью непрерывности, либо если лицо, действующее в данном Государстве от имени предприятия, производит или обрабатывает товары в этом Государстве, принадлежащие предприятию.

189. Учитывая особые проблемы в применении положений Типовой Конвенции к морской разведке и использованию нефти и газа, а также связанной с этим деятельности, Канада, Дания, Ирландия, Латвия, Норвегия и Великобритания сохраняют за собой право включить в специальную статью положения, касающиеся такой деятельности.

190. Чили оставляет за собой право считать, что предприятие имеет постоянное представительство, при определенных обстоятельствах, в которых оказываются услуги.

191. Чехия и Словакия, соглашаясь с требованием Пункта 1 о "постоянном месте ведения деятельности", оставляют за собой право предлагать в ходе двусторонних переговоров конкретные положения, разъясняющие применение этого принципа к договоренностям об оказании услуг в течение длительного периода.

192. Греция оставляет за собой право считать предприятие имеющим постоянное представительство в Греции, если предприятие осуществляет деятельность по

планированию, надзору или консультированию в связи с наличием строительной площадки или строительного/монтажного проекта, продолжающуюся более шести месяцев, если при разведке или добыче природных ресурсов предприятие использует на территории Греции научное оборудование или технику более трех месяцев, либо если предприятие реализует более одного отдельного проекта, длительность каждого из которых менее шести месяцев, в течение одного и того же периода (т.е. в течение календарного года).

193. Греция оставляет за собой право внести специальные положения, касающиеся деятельности в море.

194. Эстония и Мексика оставляют за собой право облагать налогом физических лиц, оказывающих профессиональные услуги или осуществляющих иную деятельность независимого характера, если они присутствуют в этих Государствах в течение периода или периодов, в совокупности превышающих 183 дней в любом периоде в двенадцать месяцев.

195. Новая Зеландия оставляет за собой право включить положения, согласно которым постоянное представительство признается существующим, если предприятие в течение более шести месяцев ведет деятельность, относящуюся к добыче или эксплуатации природных ресурсов, либо арендует значительное количество оборудования.

196. Турция оставляет за собой право рассматривать лицо как имеющее постоянное представительство на ее территории, если лицо оказывает профессиональные услуги и осуществляет другую деятельность независимого характера, включая планирование, надзор или консультирование, с определенной степенью непрерывности как прямо, так и через сотрудников отдельного предприятия.

197. Латвия оставляет за собой право считать любое лицо, оказывающее профессиональные услуги или осуществляющее другую деятельность независимого характер, имеющим постоянное представительство, если данное лицо находится в Государстве в течение периода или периодов, в совокупности превышающих 183 дня в любом периоде в двенадцать месяцев.

Пункт 2

198. Канада, Чили и Израиль оставляют за собой право заменить слово "добычи" в подпункте 2 e) словами "относящийся к разведке или эксплуатации".

199. Греция оставляет за собой право включить Пункт 2 Статьи 5 в том виде, в котором он был составлен в проекте Конвенции 1963.

200. Греция и Мексика reserve оставляют за собой право заменить слово "добычи" в подпункте 2 e) словами "относящийся к добыче, разведке или эксплуатации".

Пункт 3

201. Австралия, Чили, Греция, Корея, Новая Зеландия, Португалия и Турция остаются при своем мнении касаемо Пункта 3 и считают, что любая строительная

площадка или строительный/монтажный проект, деятельность по которым осуществляется в течение более чем шести месяцев, должны рассматриваться как постоянное представительство.

202. Австралия оставляет за собой право считать предприятие имеющим постоянное представительство в Государстве, если оно осуществляет на территории данного Государства деятельность по надзору или консультированию в течение более 183 дней в любом периоде в двенадцать месяцев для строительной площадки или строительного/монтажного проекта в этом Государстве.

203. Корея остается при своем мнении, чтобы иметь возможность облагать налогом предприятие, осуществляющее надзорную деятельность в течение более шести месяцев для строительной площадки или строительного/монтажного проекта, длящихся более шести месяцев.

204. Словения оставляет за собой право включить связанную деятельность по надзору или консультированию в Пункт 3 Статьи.

205. Мексика и Словакия оставляют за собой право облагать налогом предприятие, осуществляющее надзорную деятельность в течение более шести месяцев для строительной площадки или проекта по строительству/сборке/монтажу.

206. Мексика и Словакия остаются при своем мнении касаемо Пункта 3 и считают, что любая строительная площадка или проект по строительству/сборке/монтажу, деятельность по которым продолжается более шести месяцев, должны считаться постоянным представительством.

207. Польша и Словения оставляют за собой право заменить фразу "строительный или монтажный проект" на фразу "проект по строительству/сборке/монтажу".

208. Португалия оставляет за собой право считать предприятие имеющим постоянное представительство в Португалии, если предприятие осуществляет деятельность, включающую планирование, надзор, консультирование, любую дополнительную работу или любую другую деятельность для строительной площадки или строительного/монтажного проекта, существующих более шести месяцев, если такая деятельность или работа также продолжаются более шести месяцев.

209. США оставляют за собой право добавить "буровую установку или судно, используемые для разведки природных ресурсов" к деятельности, соответствующей двенадцатимесячному пороговому критерию, указанному в Пункте 3.

Пункт 4

210. Чили оставляет за собой право внести изменения в Пункт 4, исключив подпункт е), заменив текст подпункта д) на "поддержание постоянного места ведения деятельности исключительно в целях рекламы, предоставления информации, научных исследований или иной подобной деятельности для предприятия", и удалив фразу "или, в случае подпункта е), работу постоянного места ведения деятельности в целом" из последней части Пункта 4.

211. Мексика оставляет за собой право исключить подпункт e) Пункта 4 из Статьи, чтобы принять решение о возможности существования постоянного представительства в случае, когда обеспечивается наличие постоянного места ведения бизнеса для сочетания любых видов деятельности, указанных в подпунктах a) - д) Пункта 4.

Пункт 4.1

212. Финляндия, Люксембург, Швеция и Швейцария оставляют за собой право не включать Пункт 4.1 в свои соглашения.

Пункт 5

213. Финляндия, Германия, Люксембург, Швеция и Швейцария оставляют за собой право использовать предыдущую версию Пункта 5 Статьи 5 (т.е. версию, включенную в Типовую налоговую конвенцию непосредственно перед его обновлением в 2017 г.).

Пункт 6

214. Финляндия, Люксембург и Швеция оставляют за собой право использовать предыдущую версию Пункта 6 Статьи 5 (т.е. версию, включенную в Типовую налоговую конвенцию непосредственно перед его обновлением в 2017 г.).

215. Германия оставляет за собой право использовать предыдущую версию Пункта 6 (т.е. версию, включенную в Типовую налоговую конвенцию непосредственно перед его обновлением в 2017 г.), поскольку она не согласна с тем, что лицо не должно считаться независимым агентом только потому, что это лицо действует исключительно или практически исключительно от имени одного или нескольких тесно связанных предприятий.

Пункт 8

216. Финляндия и Швеция оставляют за собой право не включать Пункт 8 в свои соглашения.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 6

ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ОТ НЕДВИЖИМОСТИ

1. Пункт 1 предоставляет право облагать налогом доходы от недвижимости Государству источника, т.е. Государству, на территории которого находится имущество, генерирующее такой доход. Это связано с тем, что всегда существует очень тесная экономическая связь между источником этого дохода и Государством источника . Хотя доход от сельского или лесного хозяйства включен в Статью 6, Договаривающиеся государства в своих двусторонних соглашениях могут договориться рассматривать такой доход в соответствии со Статьей 7. Статья 6 касается только дохода, полученного резидентом Договаривающегося государства от недвижимого имущества, расположенного в другом Договаривающемся государстве. Следовательно, она не применяется в отношении дохода от недвижимого имущества, расположенного на территории Договаривающегося государства, получатель которого

является резидентом в значении Статьи 4 находится на территории третьего Государства; к такому доходу применяются положения Пункта 1 Статьи 21.

2. Определение понятия недвижимого имущества исходя из законодательства Государства, на территории которого расположено имущество, как это предусмотрено в Пункте 2, поможет избежать трудностей при толковании вопроса о том, следует ли рассматривать актив или право как недвижимое имущество. Тем не менее, в этом Пункте конкретно перечислены активы и права, которые всегда следует считать недвижимым имуществом. Фактически, такие активы и права уже считаются недвижимым имуществом согласно законам или правилам налогообложения большинства стран- членов ОЭСР. В то же время Пункт предусматривает, что морские и воздушные суда никогда не должны считаться недвижимым имуществом. В отношении дохода от задолженности, обеспеченной недвижимым имуществом, не было включено специальных положений, поскольку этот вопрос урегулирован Статьей 11.

2.1 Фраза "включая доход от сельского или лесного хозяйства" в Пункте 1 расширяет сферу действия Статьи 6 и включает в нее не только доход, полученный от недвижимого имущества согласно определению, приведенному в Пункте 2, но также и доход, приносимый деятельностью, составляющей сельское или лесное хозяйство. Доход от сельского и лесного хозяйства включает не только доход, получаемый предприятием, вовлеченным в сельскохозяйственное или лесохозяйственное производство, но также и доход, представляющий собой неотъемлемую часть осуществления сельскохозяйственной или лесохозяйственной деятельности, например, доход, полученный от приобретения или торговли углеродными квотами (суть данных квот разъяснена в Пункте 75.1 Комментария к Статье 7), если такое приобретение или торговля представляют собой неотъемлемую часть осуществления сельскохозяйственной или лесохозяйственной деятельности, например, в тех случаях, когда квоты приобретаются в целях осуществления данной деятельности, либо если квоты, приобретенные с этой целью, впоследствии будут проданы, если станет очевидно, что в них нет необходимости.

3. В Пункте 3 указано, что общее правило применяется независимо от формы эксплуатации недвижимого имущества. Пункт 4 поясняет, что положения Пунктов 1 и 3 также применяются к доходу от недвижимого имущества промышленных, коммерческих и иных предприятий. Однако доход в форме распределений от инвестиционных трастов недвижимого имущества (REIT) поднимает определенные вопросы, которые обсуждаются в Пунктах 67.1 - 67.7 Комментария к Статье 10.

4. В этой связи необходимо отметить, что право Государства источника на налогообложение имеет приоритет над правом другого Государства на налогообложение, и также применяется, если, в случае предприятия, доход получается от недвижимого имущества только косвенным путем. Это не мешает считать доход от

недвижимого имущества, если он был получен через постоянное представительство, доходом предприятия, но обеспечивает, чтобы доход от недвижимого имущества облагался налогом в Государстве, на территории которого расположено имущество, также в том случае, если такое имущество не является частью постоянного представительства, находящегося в данном Государстве. Следует также отметить, что положения Статьи не предопределяют применение внутреннего законодательства в отношении способа обложения дохода от недвижимого имущества налогом.

Оговорки к Статье

5. Финляндия и Латвия оставляют за собой право облагать налогом доход акционеров в компаниях-резидентах от прямого использования, сдачи в аренду или использования в любой иной форме права пользования недвижимым имуществом, расположенным на территории их стран и принадлежащим компании, если такое право основано на владении акциями или другими корпоративными правами в компании.

6. Франция желает сохранить возможность применения положений своего внутреннего законодательства, относящихся к налогообложению дохода от акций или прав, которые рассматриваются в нем как доход от недвижимого имущества.

7. Испания оставляет за собой право облагать налогом доход от любой формы применения права пользования недвижимым имуществом, расположенным в Испании, если такое право связано с владением акциями или другими корпоративными правами в компании, которой принадлежит имущество.

8. Канада и Латвия оставляют за собой право включить в Пункт 3 ссылку на доход от отчуждения недвижимого имущества.

9. Новая Зеландия оставляет за собой право включить рыболовство и права, относящиеся ко всем природным ресурсам, в соответствии с этой Статьей.

10. США оставляет за собой право добавить в Статью 6 Пункт, позволяющий резиденту Договаривающегося государства выбирать налогообложение дохода от недвижимости со стороны другого Договаривающегося государства на нетто-основе.

11. Австралия оставляет за собой право включить права, относящиеся ко всем природным ресурсам, в соответствии с этой Статьей.

12. Мексика оставляет за собой право рассматривать в качестве недвижимого имущества любое право, позволяющее использовать недвижимое имущество, расположенное на территории Договаривающегося государства, если такое использование связано с разделением времени, поскольку, в соответствии с ее внутренним законодательством, такое право не считается недвижимым имуществом.

13. Эстония оставляет за собой право включить в определение понятия “ недвижимое имущество” любое право требования в отношении недвижимого имущества, поскольку такое право не может быть включено в значение этого понятия, предусмотренное ее внутренним законодательством.

14. Израиль и Латвия оставляют за собой право включить в Пункт 2 "любой опцион или подобное право приобретать недвижимое имущество".

15. Португалия оставляет за собой право расширить сферу действия Статьи 6, чтобы охватить доход от движимого имущества или доход, полученный от оказания услуг, связанных с использованием или правом пользования недвижимым имуществом, любой из которых, в соответствии с налоговым законодательством Договаривающегося государства, на территории которого расположено имущество, приравнивается к доходу от недвижимого имущества.

16. Греция оставляет за собой право, помимо судов, включить судно в определение, предусмотренное в Пункте 2.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ПРЕДПРИЯТИЙ

I. Предварительные замечания

1. Эта Статья распределяет права на налогообложение в отношении коммерческой прибыли предприятия Договаривающегося государства в той мере, в которой эта прибыль не регулируется другими правилами согласно Статьям Соглашения. Она содержит в себе основной принцип, согласно которому, если предприятие Договаривающегося государства не имеет постоянного представительства в другом Государстве, коммерческая прибыль этого предприятия не может облагаться налогом со стороны со стороны данного другого Государства, за исключением случаев, когда такая прибыль подпадает под особые категории доходов, в отношении которых другие Статьи Соглашения предоставляют этому другому Государству права на налогообложение.

2. Поэтому Статья 5, которая включает определение понятия постоянного представительства, относится к установлению того, может ли коммерческая прибыль предприятия Договаривающегося государства облагаться налогом в другом Государстве. Тем не менее, сама по себе данная Статья не распределяет права на налогообложение: если предприятие Договаривающегося государства осуществляет на территории другого Договаривающегося государства деятельность через расположенное там постоянное представительство, необходимо определить, что представляет собой прибыль, если таковая имеется, которую другое Государство может облагать налогом. Статья 7 дает ответ на этот вопрос, определяя, что другое Государство может облагать налогом Прибыль, относимую на счет постоянного представительства.

3. Принципы, лежащие в основе Статьи 7, и, в частности, Пункта 2 Статьи, имеют долгую историю. Когда ОЭСР впервые стала изучать, какие критерии следует применять при отнесении прибыли на счет постоянного представительства, этот вопрос

уже ранее рассматривался во многих налоговых соглашениях и различных моделях, разработанных Лигой Наций. Принципы независимости и незаинтересованности, на которых основан Пункт 2, уже были включены в эти соглашения и модели, и ОЭСР посчитала, что достаточно заново сформулировать эти принципы с некоторыми небольшими поправками и изменениями, в основном, в целях разъяснения.

4. Тем не менее, практически опыт показал, что имелись существенные различия в толковании этих общих принципов и других положений более ранних версий Статьи 7. Такое отсутствие общепринятого толкования создало проблемы двойного налогообложения и не-налогообложения. За прошедшие годы Комитет по бюджетно-финансовым вопросам потратил много времени и усилий, пытаясь обеспечить более последовательное толкование и применение правил Статьи. Незначительные изменения в формулировке Статьи и ряд изменений в Комментарии были внесены при принятии Типовой налоговой конвенции в 1977 г. В 1984 г был опубликован отчет, в котором этот вопрос рассматривался в конкретном случае банков. [1] В 1987 г., отметив, что установление прибыли, относимой на счет постоянного представительства, может привести к возникновению некоторой неопределенности, Комитет изучил этот вопрос, в результате чего в 1993 г. был принят доклад, озаглавленный “Отнесение доходов на счет постоянных представительств”[2], а в Комментарий впоследствии были внесены изменения.

5. Несмотря на эту работу, практика стран, входящих и не входящих в ОЭСР, касаемо отнесения прибыли на счет постоянных представительств, а также толкование Статьи 7 этими странами, до сих пор имеют существенные отличия. Комитет признал необходимость обеспечения большей определенности для налогоплательщиков: в своем докладе Руководство по трансфертному ценообразованию для международных предприятий и налоговых органов[3] ("Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию") он отметил, что дальнейшая работа будет направлена на применение принципа “на расстоянии вытянутой руки" к постоянным представительствам. Данная работа выразилась в составлении в 2008 доклада под названием Отнесение прибыли на счет постоянных представительств (“Доклад 2008 г.”).

---

[1] "Налогообложение многонациональных банковских предприятий", в разделе Трансфертное ценообразование и Многонациональные предприятия: три вопроса налогообложения, ОЭСР, Париж, 1984 год.

[2] *Отнесение доходов к постоянным представительствам, Проблемы международного налогообложения №5, ОЭСР, Париж, 1994; включено в Том II полной версии Типовой налоговой конвенции ОЭСР* на стр. R(13)-1

[3] Оригинальный текст этого доклада был принят Советом ОЭСР 27 июня

6. Подход, разработанный в Докладе 2008 г., не ограничивался только лишь первоначальным намерением или исторической практикой и толкованием Статьи 7. Вместо этого упор был сделан на формулировку наиболее оптимального подхода к отнесению прибыли на счет постоянного представительства согласно Статье 7, учитывая современные международные операции и торговлю. После утверждения Доклада 2008 г. Комитет посчитал, что включенные в него указания представляют собой более удачный подход к отнесению прибыли на счет постоянных представительств, чем ранее. Однако, он также признал существование различий между некоторыми из выводов, изложенных в Докладе 2008 г., и трактовками Статьи 7, ранее приведенными в этом Комментарии.

7. Чтобы обеспечить максимальную определенность в отношении вопроса о том, каким образом относить прибыль на счет постоянных представительств, Комитет принял решение отразить выводы Доклада г. в полном объеме в новой версии Статьи 7 вместе с прилагаемым Комментарием для использования в ходе переговоров по будущим договорам и поправкам к существующим. Кроме того, чтобы трактовать соглашения, уже заключенные на основе предыдущей редакции Статьи 7 с большей определенностью, Комитет принял решение о необходимости подготовить обновленную редакцию Комментария к этой предыдущей версии Статьи, чтобы учесть те аспекты доклада, которые не противоречили Комментарию в том виде, в котором они существовали до принятия Доклада 2008 г.

8. Новая версия Статьи, которая теперь фигурирует в Типовой налоговой конвенции , была принята в 2010 г. В то же время, Комитет утвердил новую версию Доклада 2008 г., чтобы гарантировать, что выводы данного доклада согласовывались с новой редакцией и измененной нумерации этой новой версии Статьи. Хотя выводы и трактовки, включенные в пересмотренный отчет, принятый таким образом в 2010[1] г. (далее - “Отчет”), идентичны приведенным в 2008 Report, эта пересмотренная версия учитывает существующую на данный момент редакцию Статьи (Приложение к данному Комментарию для исторической справки включает текст предыдущей редакции Статьи 7 и данный Комментарий в том виде, в котором они существовали до принятия текущей версии Статьи).

9. Таким образом, текущая версия Статьи отражает подход, разработанный в Докладе, и должна толковаться в соответствии с содержащимися в нем указаниями. В Докладе рассматривается отнесение прибыли на счет как постоянных представительств в целом (Часть I Доклада), так и, в частности, постоянных представительств предприятий, работающих в финансовом секторе, где широко распространена торговля через постоянное представительство (Часть II Доклада, которая касается постоянных

представительств банков, Часть III, касающаяся постоянных представительств предприятий, занимающихся глобальной торговлей, и Часть IV, относящаяся к постоянным представительствам предприятий, занимающихся страхованием).

---

[1] *Отнесение прибыли на счет постоянных представительств, ОЭСР, Париж, 2010 г.*

Комментарий к положениям Статьи

Пункт 1

10. Пункт 1 включает правила по распределению прав на налогообложение коммерческой прибыли предприятий каждого Договаривающегося государства. Во-первых, в нем говорится, что, если предприятие Договаривающегося государства не имеет постоянного представительства на территории другого Государства, коммерческая прибыль этого предприятия не может облагаться налогом со стороны этого другого Государства. Во-вторых, он предусматривает, что, если предприятие осуществляет деятельность в другом Государстве через расположенное там постоянное представительство, то прибыль, относимая на счет постоянного представительства, согласно определению, приведенному в Пункте 2, может облагаться налогом со стороны данного другого Государства. Тем не менее, согласно нижеприведенному определению, Пункт 4 ограничивает применение этих правил, предусматривая, что Статья 7 не влияет на применение других Статей Конвенции, предусматривающих специальные правила для определенных категорий прибыли (например, полученной от эксплуатации морских и воздушных судов в международном сообщении) или определенных категорий доходов, которые также могут составлять коммерческую прибыль (например, доход, полученный предприятием в связи с личной деятельностью артиста или спортсмена).

11 Первый принцип, лежащий в основе Пункта 1, т.е. то, что прибыль предприятия одного Договаривающегося государства не должна облагаться налогом в другом Государстве, за исключением случаев, когда предприятие осуществляет в этом другом Государстве деловую деятельность через расположенное там постоянное представительство, имеет долгую историю и отражает международный консенсус по вопросу о том, что, как правило, до тех пор, пока предприятие одного Государства не будет иметь постоянного представительства в другом Государстве, оно по сути не должно считаться участвующим в экономической жизни данного другого Государства в той степени, которая давала бы этому другому Государству право облагать налогом прибыль предприятия.

12 . Второй принцип, отраженный во втором предложении Пункта, заключается в том, что право Государства на налогообложение в случае, когда на его территории существует постоянное представительство, не распространяется на прибыль, которую предприятие может получать в этом Государстве, но которая не относится на счет

постоянного представительства. Это вопрос, в отношении которого в истории существовали разные точки зрения. Некоторое время назад несколько стран следовали принципу общей “силы притяжения”, в соответствии с которым такой доход, как прочая коммерческая прибыль, дивиденды, проценты и роялти, возникающие из источников на их территории, полностью облагался налогом с их стороны, если бенефициар имел там постоянное представительство, даже если такой доход явно не относился на счет этого постоянного представительства. Хотя некоторые двусторонние налоговые соглашения включают ограниченную норму, направленную на противодействие уклонению от налогообложения и основанную на подходе ограниченной силы притяжения, которая применяется только к коммерческой прибыли , полученной от деятельности, аналогичной деятельности, осуществляемой постоянным представительством, в практике международных налоговых соглашений вышеописанный подход общей силы притяжения в настоящее время отвергнут. Принцип, который сейчас является общепринятым в соглашениях о двойном налогообложении, основан на точке зрения, что при налогообложении прибыли, которую иностранное предприятие получает от конкретного государства, налоговые органы данного государства должны рассматривать отдельные источники прибыли, которую данное предприятие получает в их государстве, и применять к каждому критерий постоянного представительства с учетом возможного применения других Статей Конвенции. Это решение позволяет обеспечить более упрощенное и эффективное управление налогами и соблюдение требований налогового законодательства, и оно больше адаптировано к тому способу, которым обычно ведется деловая деятельность. Современные бизнес имеет очень сложную организацию. Существует значительное количество компаний, каждая из которых занимается широким спектром деятельности и ведет масштабный бизнес во многих странах. Компания может создать постоянное представительство в другой стране, через которое она осуществляет производственную деятельность, в то время как другая часть той же компании продает различные товары в данной другой стране через независимых агентов. Данная компания может иметь довольно веские коммерческие причины для этого: например, они могут основываться на исторической структуре ее бизнеса или коммерческом удобстве. Если страна, на территории которой расположено постоянное представительство, пожелала бы попытаться определить и обложить налогом доходные составляющие каждой операции, осуществленной через независимых агентов с целью объединения этой прибыли с прибылью постоянного представительства, то такой подход создал бы серьезные помехи для обычной коммерческой деятельности и противоречил бы целям Конвенции.

13 .Как указано во втором предложении Пункта 1, прибыль, относимая на счет постоянного представительства, определяется в соответствии с положениями Пункта 2, в котором дано значение фразы “прибыль, относимая на счет постоянного

представительства”, приведенной в Пункте 1. Поскольку Пункт 1 предоставляет право налогообложения Государству, на территории которого находится постоянное представительство, только в отношении прибыли, относимой на счет данного постоянного представительства, то, следовательно, при условии применения других Статей Конвенции, этот Пункт не позволяет данному Государству облагать налогом прибыль предприятия другого Договаривающегося государства, не относимую на счет постоянного представительства.

14 . Целью Пункта 1 является ограничение права одного Договаривающегося государства облагать налогом коммерческую прибыль предприятий другого Договаривающегося государства. Как подтверждается Пунктом 3 Статьи 1, Пункт не ограничивает права Договаривающегося государства облагать налогом собственных резидентов в соответствии с положениями о контролируемых иностранных компаниях, содержащимися в его внутреннем законодательстве, даже если такой налог, взимаемый с этих резидентов, может быть рассчитан с учетом части прибыли предприятия, являющегося резидентом другого Договаривающегося государства, которая связана с участием этих резидентов в данном предприятии. Налог, которым Государство таким образом облагает своих резидентов, не снижает прибыль предприятия другого Государства, и, таким образом, не может считаться взимаемым с такой прибыли (см. также Пункт 81 Комментария к Статье 1).

Пункт 2

15. В Пункте 2 излагается основное правило для определения прибыли, относимой на счет постоянного представительства. Согласно Пункту, эта прибыль является прибылью, которую можно было бы ожидать от постоянного представительства, если бы оно было отдельным и независимым предприятием, осуществляющим ту же или аналогичную деятельность на тех же или аналогичных условиях с учетом функций, активов и рисков, выполняемых, используемых и принятых постоянным представительством и другими подразделениями предприятия. Кроме того, в Пункте уточняется, что это правило применяется в отношении сделок между постоянным представительством и другими подразделениями предприятия.

16. Таким образом, основной подход, включенный в Пункт с целью определения того, какую прибыль считать относимой на счет постоянного представительства, требует определения прибыли в соответствии с предположением, что постоянное представительство является отдельным предприятием, и что такое предприятие не зависит от остальной части предприятия, в состав которого оно входит, а также от любого иного лица. Вторая часть этого предположения соответствует принципу "на расстоянии вытянутой руки", который, согласно положениям Статьи 9, также применяется с целью корректировки прибыли ассоциированных предприятий (см. Пункт 1 Комментария к Статье 9).

17. В Пункте 2 не делается попыток распределить общую прибыль всего предприятия постоянному представительству и другим его частям, но, вместо этого, требуется, чтобы прибыль, относимая на счет постоянного представительства, определялась, как если бы это было отдельное предприятие. Поэтому прибыль может относиться на счет постоянного представительства, даже если предприятие в целом никогда не получало прибыли. И наоборот, положения Пункта 2 могут привести к тому , что на счет постоянного представительства не будет относиться прибыль, даже если предприятие в целом получило прибыль.

18. Однако, очевидно, что, если предприятие Договаривающегося государства имеет постоянное представительство в другом Договаривающемся государстве, первое Государство заинтересовано в правильном применении директивы Пункта 2 Государством, на территории которого расположено постоянное представительство. Поскольку эта директива применяется к обоим Договаривающимся государствам, Государство предприятия должно в соответствии со Статьей 23 A или 23 B устранить двойное налогообложение прибыли, надлежащим образом относимой на счет постоянного представительства (см. нижеприведенный Пункт 27). Другими словами, если Государство, на территории которого расположено постоянное представительство, предпринимает попытки обложить налогом прибыль, не относимую на счет постоянного представительства в соответствии со Статьей 7, это может привести к двойному налогообложению прибыли, которая должна облагаться налогом только в Государстве предприятия.

19. Как указано в вышеприведенных Пунктах 8 и 9, Статья 7 в ее нынешней редакции отражает подход, разработанный в Докладе, утвержденном Комитетом по бюджетно-финансовым вопросам в 2010 г. В Докладе в основном рассматривается применение предположения об отдельном и независимом предприятии, которое лежит в основе Пункта 2, а основная цель изменений, внесенных в этот Пункт после утверждения Доклада, заключалась в обеспечении того, чтобы прибыль, относимая на счет постоянного представительства, соответствовала подходу, изложенному в этом Докладе. Таким образом, в Докладе содержится подробное руководство в отношении того, как следует определять прибыль, относимую на счет постоянного представительства, в соответствии с положениями Пункта 2.

20. Как поясняется в Докладе, отнесение прибыли на счет постоянного представительства в соответствии с Пунктом 2 будет следовать из расчета прибылей (или убытков) от всей его деятельности, включая сделки с независимыми предприятиями, со связанными предприятиями (с прямым применением Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию) и со всеми другими частями предприятия. Этот анализ включает два описанных ниже этапа. Порядок перечисления элементов каждого из этих двух этапов не имеет характер предписания, поскольку разные элементы могут быть взаимосвязаны (например, риск изначально относится на счет

постоянного представительства, поскольку оно выполняет функции контролирующих лиц, связанные с принятием на себя этого риска, но признание и характеризация последующей сделки между постоянным представительством и другой частью предприятия, которая управляет риском, может привести к передаче риска и вспомогательного капитала другой части предприятия).

21. На первом этапе проводится функциональный и фактологический анализ, который приведет к:

— наделению постоянного представительства, в зависимости от ситуации, правами и обязательствами, возникающими в результате операций между предприятием, частью которого является постоянное представительство, и отдельными предприятиями;

— определение важных функций контролирующих, связанных с присвоением экономической собственности на активы и присвоением экономической собственности на активы постоянному представительству;

— определение функций контролирующих лиц, относящихся к принятию рисков, и отнесение рисков на счет постоянного представительства;

— определение других функций постоянного представительства;

— признание и определение характера сделок между постоянным представительством и другими частями того же предприятия, которые могут быть надлежащим образом признаны после прохождения порогового критерия, указанного в Пункте 26; и

— присвоение капитала на основе активов и рисков, относимых на счет постоянного представительства.

22. На втором этапе любые сделок с ассоциированными предприятиями, относимые на счет постоянного представительства, оцениваются в соответствии с Руководством ОЭСР по трансфертному ценообразованию, причем это Руководство применяется по аналогии со сделками между постоянным представительством и другими подразделениями предприятия, чьей частью оно является. Процесс включает установление цен по этим признанным сделкам на стандартных коммерческих условиях путем:

— определения совместимости между сделками и неконтролируемыми сделками, устанавливаемой путем применения факторов совместимости, изложенных в Руководствах, прямо (характеристика имущества или услуг, экономической ситуации и бизнес-стратегий) или по аналогии (функциональный анализ, условия договора) с учетом конкретных фактических обстоятельств постоянного представительства; и

— применения по аналогии одного из методов, изложенных в Руководстве, для получения рыночной стоимости по сделкам между постоянным представительством и другими подразделениями предприятия, учитывая функции, активы и риски, выполняемые и отнесенные на счет постоянного представительства и других частей предприятия.

23. Каждая из этих операций более подробно обсуждается в Докладе, в частности, что касается отнесения прибыли на счет постоянных представительств компаний, осуществляющих свою деятельность в финансовом секторе, где торговля через постоянное представительство широко распространена (см. Часть II Доклада, где рассматриваются постоянные представительства банков; Часть III, где рассматриваются постоянные представительства предприятий, занимающихся глобальной торговлей, и Часть IV, где рассматриваются постоянные представительства предприятий, занимающихся страхованием).

24. В Пункте 2 конкретно говорится о сделках между постоянным представительством и другими подразделениями предприятия, частью которого является постоянное представительство, с тем чтобы подчеркнуть, что предположение об отдельном и независимом предприятии, изложенное в Пункте, требует того, чтобы эти сделки рассматривались так же, как и аналогичные сделки между независимыми предприятиями. Тем не менее, эта конкретная ссылка на сделки между постоянными представительствами и другими подразделениями предприятия не ограничивает сферу применения Пункта. Если операция, совершаемая между предприятием и ассоциированным предприятием прямо влияет на определение прибыли, относимой на счет постоянного представительства (например, приобретение постоянным представительством товаров у ассоциированного предприятия, которые будут продаваться через постоянное представительство), то Пункт 2 также требует, чтобы, в целях расчета прибыли, относимой на счет постоянного представительства, условия сделки при необходимости корректировались для отражения условий аналогичной сделки между независимыми предприятиями. К примеру, предположим, что постоянное представительство, расположенное на территории Государства S и принадлежащее предприятию Государства R, приобретает имущество у ассоциированного предприятия Государства T. Если цена, предусмотренная в договоре между двумя ассоциированными предприятиями, превышает сумму, согласованную между независимыми предприятиями, Пункт 2 Статьи 7 соглашения между Государством R и Государством S дает Государству S право скорректировать прибыль, относимую на счет постоянного представительства, чтобы отразить сумму, которую отдельное и независимое предприятие заплатило бы за это имущество. В таком случае Государство R также сможет корректировать прибыль предприятия Государства R в соответствии с Пунктом 1 Статьи 9 соглашения между Государствами R и T, что приведет к применению соответствующего механизма корректировки Пункта 2 Статьи 9 этого соглашения.

25. Сделки между постоянным представительством и другими подразделениями предприятия, частью которого оно является, не имеют юридических последствий для предприятия в целом. Это подразумевает необходимость в более тщательном изучении для этих сделок, чем для операций между двумя ассоциированными предприятиями.

Это также подразумевает более тщательную проверку документации (в случае неизбежного отсутствия, например, имеющих обязательную силу договоров), которая в противном случае могла бы существовать.

26. Как правило, не предполагается, что в связи с такими сделками к документации будут предъявляться более обременительные требования, чем при операциях между ассоциированными предприятиями. Более того, как и в случае документации по трансфертному ценообразованию, указанной в Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию, требования не должны применяться таким образом, чтобы возлагать на налогоплательщиков расходы и бремя, несоразмерные обстоятельствам. Тем не менее, принимая во внимание уникальный характер сделки, страны хотели бы потребовать от налогоплательщиков четко продемонстрировать, что признание сделки было бы целесообразным. Так, например, в качестве отправной точки для целей распределения прибыли можно было бы использовать бухгалтерские записи и актуальную документацию, отражающие сделку, которая передает экономически значимые риски, ответственность и выгоды. Налогоплательщикам рекомендуется подготовить такую документацию, поскольку это может существенно снизить вероятность возникновения разногласий относительно применения данного подхода. Налоговые органы применяли бы такую документацию независимо на отсутствие у нее юридической силы, в тех случаях, когда:

— документация соответствует экономической сути деятельности, осуществляемой на предприятии, что выявлено в результате функционального и фактологического анализа; договоренности, задокументированные в отношении сделки, рассматриваемые в целом, не отличаются от тех, которые были бы утверждены сопоставимыми независимыми предприятиями, осуществляющими свою деятельность коммерчески рациональным образом, либо, если такое отличие имеется, структура, представленная в документации налогоплательщика, фактически не мешает налоговому определять приемлемую трансфертную цену; и сделка, представленная в документации налогоплательщика, не нарушает принципы подхода, изложенного в Докладе, к примеру, имея своя целью передачу рисков, отделяя их от функций.

27. Начальные слова Пункта 2 и фраза "в каждом Договаривающемся государстве" указывают на то, что Пункт 2 применяется не только в целях определения прибыли, которую Договаривающееся государство, на территории которого расположено постоянное представительство, может облагать налогом в соответствии с последним предложением Пункта 1, но и для применения Статей 23 A и 23 B другим Договаривающимся государством. Если предприятие одного Государства осуществляет деловую деятельность через постоянное представительство в другом Государстве, Государство, упомянутое первым, должно либо освободить от налогообложения прибыль, относимую на счет постоянного представительства (Статья 23 A), либо предоставить субсидию для уплаты налога на эту прибыль, взимаемого другим

Государством (Статья 23 B). В соответствии с обеими этими Статьями, это Государство должно таким образом определять прибыль, относимую на счет постоянного представительства, чтобы обеспечить освобождение от двойного налогообложения, а также с этой целью соблюдать положения Пункта 2.

28. Предположение об отдельном и независимом предприятии, предусмотренное Пунктом 2, ограничивается определением прибыли, относимой на счет постоянного представительства. Оно не распространяется на создание для предприятия теоретического дохода, который Договаривающееся государство могло бы обложить налогом как таковой в соответствии со своим внутренним законодательством, аргументируя, что такой доход попадает по действие другой Статьи Конвенции, которая, в соответствии с Пунктом 4 Статьи 7, позволяет обложение этого дохода налогом невзирая на положения Пункта 1 Статьи 7. Предположим, к примеру, что обстоятельства конкретного случая оправдывают точку зрения, что экономическое право собственности на здание, используемое постоянным представительством, следует относить на счет головного офиса (см. Пункт 75 Часть I Доклада). В таком случае, Пункт 2 может потребовать вычета предполагаемой ренты при определении прибыли постоянного представительства. Тем не менее, такое предположение нельзя трактовать как создание дохода от недвижимого имущества для целей Статьи 6. Действительно, предположение, изложенное в Пункте 2, не меняет характер дохода, получаемого предприятием; он применяется только для определения прибыли, относимой на счет постоянного представительства для целей Статей 7, 23 A и 23 B. Аналогичным образом, тот факт, что, в соответствии с Пунктом 2, при определении прибыли, относимой на счет постоянного представительства, может быть вычтен условный процент, не означает, что в целях Пунктов 1 и 2 Статьи 11 предприятию, частью которого является постоянное представительство, выплачивались какие-либо проценты. Предположение об отдельном и независимом предприятии не распространяется на Статью 11, и, для целей этой Статьи, одна часть предприятия не может считаться выплачивающей проценты другой части того же предприятия. Однако , очевидно, что, если проценты, выплачиваемые предприятием другому лицу, выплачиваются по заложенности, возникшей в связи с постоянным представительством предприятия, причем выплачиваются этим представительством, такая реальная выплата процентов в соответствии с Пунктом 2 Статьи 11 может облагаться налогом со стороны Государства, на территории которого расположено постоянное представительство. Кроме того, если передача активов между постоянным представительством и остальной частью предприятия рассматривается как сделка для целей Пункта 2 Статьи 7, Статья 13 не мешает Государствам облагать налогом прибыль от такой сделки, если такое налогообложение осуществляется в соответствии с положениями Статьи 7 (см. Пункты 4, 8 и 10 Комментария к Статье 13).

29. Некоторые Государства считают, что, по политическим соображениям, предположение об отдельном и независимом предприятии, изложенное в Пункте 2, не должно ограничиваться применением Статей 7, 23 A и 23 B, но также должно использоваться при толковании и применении других Статей Конвенции, чтобы гарантировать, что к постоянным представительствам, насколько это возможно, применяется тот же подход, что и к дочерним компаниям. Следовательно, эти Государства могут посчитать, что условные сборы по сделкам, которые, в соответствии с Пунктом 2, вычитаются при расчете прибыли постоянного представительства, в целях других Статей Конвенции должны рассматриваться таким же образом, как и платежи, которые дочерняя компания выплачивала бы своей головной компании. В этой связи, данные Государства могут пожелать включить в свои налоговые соглашения положения, в соответствии с которыми сборы по внутренним сделкам должны признаваться для целей Статей 6 и 11 (тем не менее, следует отметить, что налог взимается в соответствии с этими положениями только в той степени, в которой это предусмотрено внутренним законодательством). В качестве альтернативы, эти Государства могут решить предусмотреть, чтобы внутренние сделки не признавались в ситуациях, когда эквивалентная операция между двумя отдельными предприятиями приведет к возникновению дохода, подпадающего под действие Статей 6 или 11 (однако в этом случае важно обеспечить, чтобы соответствующая доля расходов, относящихся к тому, что в противном случае было бы признано сделкой, относилась на счет соответствующей части предприятия). Тем нем менее, государства, рассматривающие эти альтернативы, должны учитывать тот факт, что из-за особых соображений, применяемых ко внутренним процентным начислениям между различными частями финансового предприятия (например, банк), сделки, приводящие к возникновению таких начислений, признавались бы еще задолго до принятия текущей версии Статьи.

30. Пункт 2 определяет прибыль, относимую на счет постоянного представительства для целей правила, изложенного в Пункте 1, которое распределяет права на налогообложение этой прибыли. Как только прибыль, относимая на счет постоянного представительства, в соответствии с Пунктом 2 Статьи 7 была установлена, внутреннее законодательство каждого Договаривающегося государства должно определить, будет ли такая прибыль облагаться налогом, и если да, то каким образом, при условии соблюдения требований Пункта 2 и других положений Конвенции. Пункт 2 не касается вопроса о том, подлежат ли расходы вычету из налогооблагаемой базы при расчете налогооблагаемого дохода предприятия в любом из Договаривающихся государств. Условия вычета расходов должны определяться внутренним законодательством в соответствии с положениями Конвенции, и, в частности, Пункта 3 Статьи 24 (см. нижеприведенные Пункты 33 и 34).

31. Так, например, в то время как нормы внутреннего законодательства игнорируют признание сделок, которые должны признаваться в целях определения прибыли, относимой на счет постоянного представительства в соответствии с Пунктом 2, или не допускают вычет расходов, которые не были понесены исключительно в пользу постоянного представительства, очевидно, нарушают положения Пункта 2, нормы, предотвращающие вычет определенных категорий расходов (например, представительские расходы), или предусматривающие, когда должны производиться вычеты конкретных расходов, не затрагиваются действием Пункта 2. Однако при проведении такого различия могут возникнуть некоторые сложности, как в случае ограничений внутреннего законодательства, основанных на том, когда расходы или составляющие дохода были фактически оплачены. Поскольку, к примеру, внутренняя сделка не подразумевает фактическую передачу или платеж между двумя разными лицами, при применении таких ограничений внутреннего законодательства, как правило, следует учитывать характер сделки, и, следовательно, относиться к соответствующей передаче или платежу, как если бы они осуществлялись между двумя разными лицами.

32. Различия во внутреннем законодательстве двух Государств по таким вопросам, как ставки амортизации, сроки признания дохода и ограничения на вычет определенных расходов, как правило, обычно приводят к получению разной сумму облагаемого доходом налога в каждом Государстве, даже если, для целей Конвенции, сумма прибыли, относимой на счет постоянного представительства, будет рассчитываться на основе Пункта 2 в обоих Государствах (см. также Пункты 39 - 43 Комментария к Статьям 23 A и 23 B). Таким образом, даже если Пункт 2 в равной степени применяется к Договаривающемуся государству, на территории которого расположено постоянное представительство (для целей Пункта 1) и к другому Договаривающемуся государству (для целей Статей 23 A или 23 B), вполне вероятно, что сумма облагаемого налогом дохода, в отношении которой Государство, на территории которого предприятие имеет постоянное представительство, будет взимать налог с предприятия Договаривающегося государства, в течение заданного налогового периода будет отличаться от суммы облагаемого налогом дохода, в отношении которого первое Государство должно будет предоставить освобождение в соответствии со Статьями 23 A или 23 B. Кроме того, в тех случаях, когда разница вызвана различиями во внутреннем законодательстве в отношении типов расходов, подлежащих вычету, в отличие от разницы в сроках признания этих расходов, она будет постоянной.

33. При налогообложении прибыли, относимой на счет постоянного представительства, расположенного на его территории, Договаривающееся государство , тем не менее, должно будет учитывать положения Пункта 3 Статьи 24. Этот Пункт, помимо прочего, содержит требование о том, чтобы вычет применялся к расходам на

одинаковых условиях независимо от того, были ли они понесены для целей постоянного представительства, расположенного на территории Договаривающегося государства, или для целей предприятия данного Государства. Как указано в Пункте 40 Комментария к Статье 24: Постоянны представительствам должно предоставляться то же право, что и предприятиям-резидентам, на вычет торговых расходов, которые, как правило, налоговое законодательство разрешает вычитать из налогооблагаемой прибыли. Такие вычеты должны разрешаться без каких-либо ограничений, помимо тех, которые также применяются в отношении предприятий-резидентов.

34. Требование, установленное Пунктом 3 Статьи 24, остается неизменным независимо от того, каким образом расходы, понесенные предприятием в пользу постоянного представительства, учитываются для целей Пункта 2 Статьи 7. В некоторых случаях будет необоснованным считать, что сделка заключалась между разными частями предприятия. В таких случаях расходы, понесенные предприятием для целей деятельности, осуществляемой постоянным представительством, будут непосредственно вычитаться при определении прибыли постоянного представительства (например, заработная плата местного строителя, нанятого и получающего оплату на месте для работы исключительно на строительной площадке, представляющей собой постоянное представительство иностранного предприятия). В других случаях расходы, понесенные предприятием, будут относиться к функциям, выполняемым другими частями предприятия частично или полностью в пользу постоянного представительства, а при определении прибыли, относимой на счет постоянного представительства, будут вычитаться соответствующие расходы (например, накладные расходы, связанные с административными функциями, выполняемыми головным офисом в пользу постоянного представительства). В обоих случаях Пункт 3 Статьи 24 в отношении постоянного представительства будет требовать, чтобы расходы подлежали вычету на тех же условиях, которые применяются к предприятию данного Государства. Таким образом, к любым расходам, прямо или косвенно понесенным предприятием в пользу постоянного представительства, в целях налогообложения должны применяться те же условия, что и к аналогичным расходам, понесенным предприятием этого Государства. Данное правило будет применяться независимо от того, относятся ли расходы, понесенные для целей Пункта 2 настоящей Статьи 7, непосредственно на счет постоянного представительства (первый пример) или другой части предприятия, но в условных затратах отнесены на счет постоянного представительства (второй пример).

35. Пункт 3 Статьи 5 устанавливает особое правило для постоянного места ведения деятельности, представляющего собой строительную площадку или строительный/ монтажный проект. Такое постоянное место ведения деятельности является постоянным представительством только в случае, если оно существует дольше двенадцати месяцев. Как показывает опыт, такие виды постоянных представительств

могут создавать особые проблемы при отнесении прибыли на их счет в соответствии со Статьей 7.

36. Эти проблемы в основном возникают в тех случаях, когда другие части предприятия или связанные стороны предоставляют товары или оказывают услуги в связи с наличием строительной площадки или строительного/монтажного проекта. Хотя любое постоянное представительство может столкнуться с этими проблемами, острее всего они чувствуются на строительных площадках и при выполнении строительных/монтажных проектов. В этих обстоятельствах необходимо уделить пристальное внимание общему принципу, согласно которому прибыль относится на счет постоянного представительства только в отношении деятельности, осуществляемой предприятием через это постоянное представительство.

37. Например, если эти товары поставляются другими частями предприятия, то прибыль, получаемая благодаря такой поставке, не является результатом деятельности, осуществленной через постоянное представительство, и не относится на его счет. Аналогично, прибыль, получаемая от оказания услуг (к примеру, планирование, проектирование, составление чертежей или предоставление технических консультаций) подразделениями предприятия, действующими за пределами Государства, на территории которого расположено постоянное представительство, не является результатом деятельности, осуществляемой через постоянное представительство, и не относится на его счет.

38. Статья 7 в той форме, в которой она существовала до 2010 г., включала следующий Пункт 3: При определении прибыли постоянного представительства допускается вычет расходов, понесенных для целей постоянного представительства, включая понесенные таким образом управленческие и общие административные расходы, как в Государстве, на территории которого расположено постоянное представительство, так и в ином месте. Хотя изначально целью Пункта являлось уточнить, что Пункт 2 требует, чтобы расходы, прямо или косвенно понесенные в пользу постоянного представительства, учитывались при определении прибыли постоянного представительства, даже если эти расходы были понесены за пределами Государства, на территории которого расположено постоянное представительство, иногда он толковался как ограничение вычета расходов, косвенно понесенных в пользу постоянного представительства, фактической суммой расходов.

39. Это в особенности касается случая общих и административных расходов, которые были прямо упомянуты в данном Пункте. Согласно предыдущей версии Пункта 2, как она трактуется в Комментарии, в целом это не представляло проблемы, поскольку долю общих и административных расходов предприятия обычно можно было распределить постоянному представительству только на основе первоначальной стоимости.

40. Однако в нынешней редакции Пункт 2 требует признания и установления рыночной цены сделок, посредством которых одна часть предприятия выполняет функции в пользу постоянного представительства (например, оказывая помощь в повседневном управлении). Пункт 2 требует применения вычета рыночной ставки оплаты за эти сделки, в отличие от вычета, ограничивающегося суммой расходов. Поэтому предыдущий Пункт 3 был исключен во избежание его неверного толкования как ограничивающего вычет суммой самих расходов. Это исключение не влияет на требование Пункта 2 о том, что при определении прибыли, относимой на счет постоянного представительства, следует учитывать все соответствующие расходы, где бы они ни были понесены. В зависимости от обстоятельств, это осуществляется путем полного или частичного вычета расходов или вычета рыночной ставки оплаты в случае сделки между постоянным представительством и другим подразделением предприятия.

41. В той форме, в которой она существовала до 2010 г, Статья 7 также включала положение, позволяющее относить прибыль на счет постоянного представительства на основе распределения общей прибыли предприятия между его различными частями. Тем не менее, этот метод применялся только в той мере, в которой его применение было типичным для Договаривающегося государства, а результат соответствовал принципам Статьи 7. По мнению Комитета, методы, отличные от распределения общей прибыли предприятия, могут применяться даже в наиболее сложных случаях. В этой связи Комитет принял решение исключить данное положение, поскольку оно стало применяться довольно редко, а также из-за опасений, что обеспечить соответствие результата его применения принципу “на расстоянии вытянутой руки" будет крайне сложно.

42. В то же время, Комитет также принял решение исключить еще одно положение, найденное в предыдущей версии Статьи, согласно которому прибыль, относимая на счет постоянного представительства, должна была "определяться на основе одного и того же метода из года в год, если не было веских и достаточных оснований для обратного". Это положение, которое должно было обеспечить непрерывный и принципиальный подход, было целесообразным, пока оно допускало, что прибыль, относимая на счет постоянного представительства, могла определяться при помощи прямых или косвенных методов, либо даже на основе распределения общей прибыли предприятия между его различными частями. Однако новый подход, разработанный Комитетом, не позволяет применять такие принципиально разные методы, в связи с чем необходимость в таком положении отпадает.

43. Последнее положение, исключенное из Статьи в то же время, предусматривало, что “никакая прибыль не должна относиться на счет постоянного представительства просто по причине приобретения им товаров предприятия”. В подпункте 4 г) Статьи 5 в редакции, в которой он существовал на тот момент, предусматривалось, что, если предприятие Договаривающегося государства поддерживает наличие в другом

Государстве постоянного места ведения деятельности исключительно для закупки товаров для собственных целей, такая деятельность в этом месте не должна считаться находящейся на уровне, позволяющем налогообложение в этом другом Государстве (изменения, внесенные в Статью 5 в 2017 г. ограничили сферу действия этого исключения). Однако, в тех случаях, когда подпункт 4 г) не применялся по причине осуществления предприятием другой деятельности через это место ведения деятельности, которое, таким образом, являлось постоянным представительством, было целесообразным отнести прибыль на счет всех функций, выполняемых в данном месте. И действительно, если деятельность по закупке осуществлялась независимым предприятием, покупатель получал бы за свои услуги вознаграждение на рыночных условиях. Кроме того, поскольку освобождение от налогов, ограниченное деятельностью по закупке, предпринятой в пользу предприятия, требует, чтобы расходы, понесенные в целях осуществления этой деятельности, исключались при определении прибыли постоянного представительства, такое исключение может привести к возникновению проблем с администрированием. Поэтому Комитет посчитал, что положение, в соответствии с которым никакая прибыль не должна относиться на счет постоянного представительства просто по причине приобретения им товаров предприятия, не соответствовало принципу “на расстоянии вытянутой руки " и не должно включаться в Статью.

Пункт 3

44. Сочетание Статей 7 (которая ограничивает право на налогообложение Государства, на территории которого расположено постоянное представительство) и 23 A и 23 B (которые обязывают другое Государство освобождать от двойного налогообложения) обеспечивает освобождение от двойного налогообложения прибыли, надлежащим образом относимой на счет постоянного представительства. Такой результат может потребовать от двух Государств разрешить разногласия, основанные на различиях в толковании Пункта 2, и важно обеспечить доступность механизмов для разрешения все подобных разногласий в той мере, в которой это необходимо для устранения двойного налогообложения.

45. Как уже указывалось, необходимость достижения двумя Договаривающимися государствами общего понимания в отношении вопроса применения Пункта 2 в целях устранения риска двойного налогообложения заставила Комитет разработать подробное руководство по толкованию этого Пункта. Это руководство отражено в Докладе, который основан на принципах Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию.

46. Рисков двойного налогообложения обычно удается избежать, поскольку налогоплательщик будет определять прибыль, относимую на счет постоянного представительства, одним и тем же образом в каждом Договаривающемся государстве и в соответствии с Пунктом 2 в трактовке Доклада, что обеспечит получение

одинакового результата для целей Статей 7 и 23 A или 23 B (см. Пункт 66). Если каждое Государство соглашается, что налогоплательщик выполнил эти действия, оно не должно корректировать прибыль для получения другого результата согласно Пункту 2. Это можно проиллюстрировать на следующем примере.

47. Пример. Завод-изготовитель предприятия Государства R, расположенный в Государстве R, передал товары для продажи постоянному представительству предприятия, находящемуся на территории Государства S. В целях определения прибыли, относимой на счет постоянного представительства в соответствии с Пунктом 2, Доклад предусматривает, что сделка должна быть признана, и что для этой сделки необходимо определить условную рыночную цену. Документация предприятия, отвечающая требованиям функционального и фактологического анализа, которая использовалась налогоплательщиком в качестве основы для расчета его облагаемого доходом налога в каждом Государстве показывает, что была совершена сделка по продаже товаров заводом в Государстве R постоянному представительству в Государстве S, и что для определения прибыли, относимой на счет постоянного представительства, использовалась условная рыночная цена в 100. Оба Государства соглашаются, что признание сделки и цены, использованной налогоплательщиком, соответствует принципам Доклада и Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию. В этом случае оба Государства не должны корректировать прибыль по той причине, что необходимо было применять другую рыночную цену; в случае подтверждения того, что налогоплательщик выполнил требования Пункта 2, налоговые органы обоих Государств не могут заменить своим решением решение налогоплательщика в отношении того, что считать рыночными условиями. В этом примере тот факт, что в обоих Государствах использовалась одна и та же рыночная цена, и что оба Государства признают эту цену для целей применения Конвенции, гарантирует устранение любого двойного налогообложения в отношении этой сделки в соответствии со Статьей 23 A или 23 B.

48. В предыдущем примере оба Государства согласились, что признание сделки и цены, использованной налогоплательщиком, соответствовали принципам Доклада и Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию. Тем не менее, Договаривающиеся государства не всегда достигают такого соглашения. В некоторых случаях Доклад и Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию допускают различные трактовки Пункта 2, и, если, в противном случае эти различные трактовки могут привести к двойному налогообложению, важно обеспечить освобождение от такого двойного налогообложения. Для этой цели Пункт 3 предусматривает специальный механизм.

49. Например, как поясняется в Пунктах 105 - 171 Части I Доклада, Пункт 2 допускает различные подходы к определению на основе отнесения “свободного” капитала на счет постоянного представительства процентных расходов, относимых на

счет постоянного представительства. Комитет признал, что это может создавать проблемы, в частности, для финансовых организаций. Было принято решение, что в этом и другом случаях, когда два Договаривающегося государства трактуют Пункт 2 по-разному и нет возможности установить, какая из трактовок не соответствует Пункту 2, важно обеспечить устранение любого такого двойного налогообложения, которое в противном случае было бы вызвано различными трактовками.

50. Пункт 3 будет обеспечивать достижение такого результата. Тем не менее, важно отметить, что случаев, когда будет необходимо обратиться к этому Пункту, довольно мало.

51. Во-первых, как объяснялось в вышеприведенном Пункте 46, если налогоплательщик определил прибыль, относимую на счет постоянного представительства, одним и тем же образом в каждом Договаривающемся государстве, и оба Государства согласились, что он сделал это в соответствии с Пунктом 2 в интерпретации Доклада, никакие корректировки прибыли для достижения другого результата в соответствии с Пунктом 2 не допускаются.

52. Во-вторых, Пункт 3 не нацелен на ограничение какими-либо способами уже имеющихся средств правовой защиты для обеспечения того, чтобы каждое Договаривающееся государство выполняло свои обязательства по Статьям 7 и 23 A или 23 B. Например, если определение Договаривающимся государством прибыли, относимой на счет постоянного представительства, расположенного в этом Государстве, не соответствует Пункту 2, налогоплательщик сможет использовать доступные средства правовой защиты, предоставляемые внутренним законодательством, а также процедуру взаимного согласования, предусмотренную Статьей 25, чтобы учесть тот факт. что налогоплательщик не облагался налогом со стороны этого Государства в соответствии с Конвенцией. Аналогично, эти средства правовой защиты также доступны в случае, если другое Государство в целях Статьи 23 A или 23 B не определяет прибыль, относимую на счет постоянного представительства, в соответствии с Пунктом 2, и, таким образом, не соблюдает положения этой Статьи.

53. Тем не менее, если налогоплательщик не определил прибыль, относимую на счет постоянного представительства, в соответствии с Пунктом 2, каждое Государство имеет право сделать корректировки, чтобы обеспечить соблюдение данного Пункта. Если одно Государство делает корректировку в соответствии с Пунктом 2, этот Пункт, безусловно, разрешает другому Государству сделать эквивалентную корректировку во избежание двойного налогообложения путем совместного применения Пункта 2 и Статьи 23 A или 23 B (см. нижеприведенный Пункт 65). Однако может случиться так, что внутреннее законодательство этого другого Государства (например, на территории которого расположено постоянное представительство) может не позволять ему вносить такие изменения, либо это Государство может не иметь причины самостоятельно осуществлять такие действия, если их результатом является уменьшение суммы

прибыли, которая ранее облагалась налогом в этом Государстве. Также может случиться, что, как указано выше, два Договаривающегося государства примут различные трактовки Пункта 2, причем невозможно будет установить, какая из них не соответствует Пункту 2.

54. Такие проблемы рассматриваются в Пункте 3. Следующий пример иллюстрирует применение данного Пункта.

55. Пример. Завод-изготовитель предприятия Государства R, расположенный в Государстве R, передал товары для продажи постоянному представительству предприятия, находящемуся на территории Государства S. В целях определения прибыли, относимой на счет постоянного представительства в соответствии с Пунктом 2, необходимо признать эту сделку и определить для нее условную рыночную цену. Документация предприятия, отвечающая требованиям функционального и фактологического анализа, которая использовалась налогоплательщиком в качестве основы для расчета его облагаемого доходом налога в каждом Государстве показывает, что была совершена сделка по продаже товаров заводом в Государстве R постоянному представительству в Государстве S, и что для определения прибыли, относимой на счет постоянного представительства, использовалась условная рыночная цена в 90. Государство S принимает сумму, использованную налогоплательщиком, но Государство R считает, что эта сумма меньше требуемой в соответствии с его внутренним законодательством и принципом “на расстоянии вытянутой руки" из Пункта 2. Оно полагает, что соответствующая рыночная цена, которая должна была применяться, составляет 110, и соответствующим образом корректирует сумму налога, подлежащего уплате в Государстве R, после снижения суммы вычетов при расчете налога (Статья 23 A) или субсидии (Статья 23 B), запрошенной налогоплательщиком в отношении прибыли, относимой на счет постоянного представительства. В этой ситуации, поскольку цена одной и той же сделки будет определена как 90 в государстве S и 110 в государстве R, прибыль в размере 20 может подлежать двойному налогообложению. Пункт 3 разрешает эту ситуацию, требуя от Государства S в случае, если двойное налогообложение действительно имеет место, а корректировка, сделанная Государством R, соответствует положениям Пункта 2, обеспечить соответствующую корректировку налога на прибыль, облагаемую налогом в обоих Государствах, который подлежит уплате в Государстве S.

56. Тем не менее, если Государство S не соглашается с тем, что корректировка, сделанная Государством R, соответствует Пункту 2, оно не будет считать, что должно произвести корректировку. В таком случае, вопрос о том, должно ли Государство S делать корректировку в соответствии с Пунктом 3 (если корректировка со стороны Государства R обосновывается Пунктом 2), или должно ли Государство R воздержаться от первоначальной корректировки (если она не обосновывается Пунктом 2), должен разрешаться в соответствии с процедурой взаимного согласования согласно

Пункту 1 Статьи 25, с использованием, при необходимости, положения об арбитраже Пункта 5 Статьи 25 (поскольку речь идет о том, привели ли/приведут ли действия одного или обоих Договаривающихся государств к обложению налогоплательщика налогом не в соответствии с Конвенцией). При помощи этой процедуры два Государства смогут договориться об одной и той же рыночной цене, которая может быть одной из цен, предложенных налогоплательщиком и двумя Государствами, либо отличаться от них.

57. Как показывает пример из Пункта 55, Пункт 3 рассматривает вопрос о том, что Конвенция не обеспечивает достаточную защиту от двойного налогообложения в некоторых ситуациях, когда два Договаривающегося государства принимают различные трактовки Пункта 2 Статьи 7, и каждое Государство может считаться осуществляющим налогообложение "в соответствии с" Конвенцией. Пункт 3 гарантирует, что в таком случае будет предоставлено освобождение от двойного налогообложения, что совпадает с общими целями Конвенции.

58. Пункту 3 имеет общие основные черты с Пунктом 2 Статьи 9. Во-первых, он применяется к каждому Государству в отношении корректировок, сделанных другим Государством. Поэтому он применяется по принципу обоюдности, если первоначальная корректировка была произведена Государством, на территории которого расположено постоянное представительство, либо другим Государством. Кроме того, он применяется только в случаях, когда одно из Государств сделало корректировку.

59. Как и в случае Пункта 2 Статьи 9, соответствующая корректировка не должна автоматически производиться в соответствии с Пунктом 3 только потому, что одно из Договаривающихся государств скорректировало прибыль, относимую на счет постоянного представительства. Соответствующая корректировка требуется только в случае, если другое Государство считает, что скорректированная прибыль соответствует Пункту 2. Другими словами, Пункт 3 не может использоваться и не должен применяться, если прибыль, относимая на счет постоянного представительства, корректируется до уровня, отличающегося от того, который был бы, если бы прибыль была корректно рассчитана в соответствии с принципами Пункта 2. Независимо от того , какое из Государств делает первоначальную корректировку, другое Государство обязано сделать соответствующую корректировку только в случае, если оно считает, что скорректированная прибыль корректно отражает, какой была бы прибыль, если бы сделки постоянного представительства были сделками на рыночных условиях. Поэтому другое Государство обязано произвести такую соответствующую корректировку только в случае, если оно считает, что изначальная корректировка обосновывается как в принципе, так и в отношении суммы.

59.1 Согласно внутреннему законодательству некоторых стран, при соответствующих обстоятельствах налогоплательщику может быть разрешено внести

поправки в ранее поданную налоговую декларацию, чтобы скорректировать прибыль, относимую на счет постоянного представительства, для отражения распределения прибыли, т.е., по мнению налогоплательщика, в соответствии с принципами отдельного юридического лица и незаинтересованности, лежащими в основе Статьи 7. Если они были сделаны добросовестным образом, такие корректировки могут способствовать надлежащему отнесению прибыли на счет постоянного представительства в соответствии с Пунктом 2. Тем не менее, двойное налогообложение может произойти, к примеру, если такая корректировка по инициативе налогоплательщика увеличивает прибыль, относимую на счет постоянного представительства, расположенного в одном Договаривающемся государстве, но в другом Договаривающемся государстве соответствующая корректировка не производилась. Устранение такого двойного налогообложения входит в сферу действия Пункта 3. Действительно, если налогами была обложена увеличенная прибыль в первом упомянутом Государстве, может считаться, что это Государство скорректировало прибыль, относимую на счет постоянного представительства, и обложило налогом прибыль, подлежавшую налогообложению в другом Государстве. В этих условиях Статья 25 позволяет уполномоченным органам Договаривающихся государств проводить совместные консультации для устранения двойного налогообложения; уполномоченные органы могут соответственно, при наличии, применить процедуру взаимного согласования, чтобы определить, соответствует ли первоначальная корректировка условиям Пункта 2, и если да, определить размер соответствующей корректировки суммы налога, взимаемого с прибыли, относимой на счет постоянного представительства, чтобы избежать двойного налогообложения.

60. В Пункте 3 не указывается метод, с помощью которого должна производиться соответствующая корректировка. Если Государство, на территории которого расположено постоянное представительство, сделало первоначальную корректировку, корректировка, предусмотренная Пунктом 3, может быть предоставлена в другом Государстве путем корректировки суммы дохода, который должен освобождаться от налогообложения в соответствии со Статьей 23 A, либо субсидии, который должен предоставляться в соответствии со Статьей 23 B. Если первоначальная корректировка была сделана данным другим Государством, то Государство, на территории которого находится постоянное представительство, может производить корректировку, предусмотренную Пунктом 3, путем пересмотра суммы обложения предприятия налогом со стороны другого Государства в целях сокращения налогооблагаемого дохода на соответствующую сумму.

61. Вопрос о так называемых "вторичных корректировках", обсуждаемый в Пункте 8 Комментария к Статье 9, не возникает в случае корректировки согласно Пункту 3.

Как указано в вышеприведенном Пункте 28, определение прибыли, относимой на счет постоянного представительства, имеет значение только для целей Статей 7 и 23 A и 23 B и не влияет на применение других Статей Конвенции.

62. Как и Пункт 2 Статьи 9, Пункт 3 оставляет открытым вопрос о том, должен ли существовать период, по истечении которого Государство не будет обязано производить соответствующую корректировку прибыли, относимой на счет постоянного представительства, после пересмотра этой прибыли в другом Государстве в сторону повышения. Некоторые Государства считают, что это обязательство должно быть бессрочным; другими словами, сколько бы лет ни прошло с тех пор, как Государство сделало первоначальную корректировку, предприятию необходимо по праву справедливости предоставить соответствующую корректировку в другом Государстве. Другие Государства считают, что такое бессрочное обязательство нецелесообразно с практической точки зрения. Эта проблема не затрагивалась ни в тексте Пункта 2 Статьи 9, ни в Пункте 3, однако Договаривающиеся государства при желании могут включить в двусторонние соглашения положения касающиеся длительности периода, в течение которого Государство обязано сделать соответствующую корректировку (см. по этому вопросу Пункты 39, 40 и 41 Комментария к Статье 25). Договаривающиеся государства также могут пожелать решить этот вопрос с помощью положения, ограничивающего длительность периода, в течение которого могут делаться корректировки в соответствии с Пунктом 2 Статьи 7; такое решение позволяет избежать двойного налогообложения, которое в противном случае могло бы возникнуть в случае отсутствия корректировки в другом Государстве в соответствии с Пунктом 3 Статьи после корректировки со стороны первого Государства в соответствии с Пунктом 2. Договаривающиеся государства, желающие достичь этого результата, могут в двустороннем порядке согласиться включить следующий Пункт после Пункта 4:

5. Договаривающееся государство не должно вносить корректировки в прибыль, относимую на счет постоянного представительства предприятия одного из Договаривающихся государств после [согласованного в двустороннем порядке периода] с конца налогового года, в котором прибыль относилась бы на счет постоянного представительства. Положения этого Пункта не должны применяться в случае мошенничества, грубой халатности или умышленного неисполнения обязательств.

63. Могут возникнуть случаи, когда первоначальная корректировка, сделанная одним Государством, не потребует незамедлительной соответствующей корректировки суммы налога, взимаемого с прибыли в другом Государстве (например, если первоначальная корректировка прибыли, относимой на счет постоянного представительства, сделанная одним Государством, повлияет на определение суммы убытков, относимых на счет остальной части предприятия в другом Государстве). Уполномоченные органы могут в соответствии со вторым предложением Пункта 3

определить влияние, которое первоначальная корректировка окажет на налог, который будет подлежать уплате в другом Государстве, до того, как он будет фактически взиматься; в действительности, чтобы избежать проблемы, описанной в предыдущем Пункте, уполномоченные органы могут пожелать применить процедуру взаимного согласования при первой же возможности, чтобы определить, в какой степени соответствующая корректировка может потребоваться в другом Государстве на более позднем этапе.

64. Если между заинтересованными сторонами возникает спор касаемо суммы и характера соответствующей корректировки, нужно применить процедуру взаимного согласования, предусмотренную в Статье 25, как и в случае корректировки в соответствии с Пунктом 2 Статьи 9. В действительности, как показано в примере из вышеприведенного Пункта 55, если одно из двух Договаривающихся государств корректирует прибыль, относимую на счет постоянного представительства, без предоставления другим Государством соответствующей корректировки в той степени, в которой это необходимо, чтобы избежать двойного налогообложения, налогоплательщик сможет использовать процедуру взаимного согласования, предусмотренную Пунктом 1 Статьи 25, и, при необходимости, положение об арбитраже Пункта 5 Статьи 25, чтобы потребовать от уполномоченных органов согласиться с тем, что либо первоначальная корректировка, сделанная одним Государством, либо неосуществление другим Государством соответствующей корректировки не соответствует положениям Конвенции (положение об арбитраже Пункта 5 Статьи 25 будет играть решающую роль в случаях, когда уполномоченные органы в противном случае не смогли бы договориться, поскольку оно обеспечит разрешение вопросов, препятствующих достижению соглашения, путем арбитражного разбирательства).

65. Пункт 3 применяется только в той мере, в которой это необходимо для устранения двойного налогообложения прибыли, возникающего в результате корректировки. Предположим, к примеру, что Государство, а территории которого расположено постоянное представительство, корректирует прибыль, которую налогоплательщик отнес на счет постоянного представительства для отражения того факта, что цена сделки между постоянным представительством и остальной частью предприятия не соответствует принципу "на расстоянии вытянутой руки". Предположим, что другое Государство также соглашается с тем, что цена, использованная налогоплательщиком, не была рыночной. В этом случае совместное применение Пункта 2 и Статьи 23 A или 23 B потребует от другого Государства в целях предоставления освобождения от двойного налогообложения отнести на счет постоянного представительства скорректированную прибыль, которая будет отражать

рыночную цену. В таком случае Пункт 3 будет иметь значение только в случае, когда Государства принимают различные трактовки того, что должно являться правильной рыночной ценой.

66. Пункт 3 применяется только в отношении различий в определении прибыли, относимой на счет постоянного представительства, в результате чего одна и та же часть прибыли распределяется между разными частями предприятия в соответствии со Статьей. Как уже объяснялось (см. вышеприведенные Пункты 30 и 31), в Статье 7 не рассматривается вопрос вычисления облагаемого доходом налога, но, вместо этого, обсуждается распределение прибыли в целях распределения прав на налогообложение между двумя Договаривающимися государствами. Таким образом, Статья служит только для распределения доходов и расходов в целях распределения прав на налогообложение и заранее не выносит решения о том, какие доходы подлежат налогообложению, а какие расходы вычитаются, что находится в компетенции внутреннего законодательства, пока положения Пункта 2 соблюдаются. Если прибыль, относимая на счет постоянного представительства, одинакова в каждом Государстве, то сумма, включаемая в облагаемый налогом доход, с которого в каждом Государстве за указанный налоговый период будет взиматься налог, может быть разной в связи с различиями в нормах внутреннего законодательства, например, в отношении признания дохода и вычета расходов. Поскольку эти различные нормы внутреннего законодательства применяются только к прибыли, относимой на счет каждого Государства, они сами по себе не приводят к двойному налогообложению для целей Пункта 3.

67. Кроме того, Пункт 3 не применяется, чтобы повлиять на расчет освобождения от налогообложения или суммы субсидии в соответствии со Статьей 23 A или 23 B, кроме как в целях предоставления освобождения от двойного налогообложения, которое в противном случае было бы недоступным, по налогу, уплаченному в Договаривающемся государстве, на территории которого расположено постоянное представительство, на прибыль, отнесенную на счет постоянного представительства в этом Государстве. Поэтому данный Пункт не применяется в случаях, когда эта прибыль полностью была освобождена другим Государством от обложения налогом, либо если налог, уплаченный в первом упомянутом Государстве, полностью был зачислен в счет налога в другом Государстве согласно внутреннему законодательству данного другого Государства и в соответствии со Статьей 23 A или 23 B.

68. Некоторые Государства могут предпочесть, чтобы случаи, охватываемые Пунктом 3, разрешались посредством процедуры взаимного согласования (невыполнение этого требования приводит к применению положения об арбитраже Пункта 5 Статьи 25), если Государство не соглашается в одностороннем порядке сделать соответствующую корректировку, без какого-либо учета предпочтительной позиции, осуществляющего корректировку Государства в отношении рыночной цены

или метода. В этой связи данные Государства предпочли бы положение, которое всегда бы давало Государству возможность обсудить с осуществляющим корректировку Государством применяемую рыночную цену или метод. Государства, разделяющие эту точку зрения, могут предпочесть использование следующей альтернативной версии Пункта 3:

Если, в соответствии с Пунктом 2, Договаривающееся государство корректирует прибыль, относимую на счет постоянного представительства предприятия одного из Договаривающихся государств, и соответствующим образом облагает налогом прибыль предприятия, подлежащую обложению налогом в другом Государстве, другое Договаривающееся государство должно в той мере, в которой это необходимо для устранения двойного налогообложения этой прибыли, сделать соответствующую корректировку, если оно согласно с корректировкой, сделанной первым упомянутым Государством; если другое Договаривающееся государство не соглашается с этим, Договаривающиеся государства должны устранить любое двойное налогообложение, возникающее в этой связи, по взаимной договоренности.

69. Данная альтернативная версия предназначена для обеспечения того, чтобы Государство, которому предлагается сделать соответствующую корректировку, всегда должно иметь возможность потребовать, чтобы это было сделано в рамках процедуры взаимного согласования. Эта версия значительно отличается от Пункта 3 тем, что она не создает в отношении этого Государства юридического обязательства согласиться сделать соответствующую корректировку, даже если оно считает корректировку, сделанную другим Государством, соответствующей Пункту 2. Положение всегда дает Государству возможность обсудить с другим Государством наиболее приемлемую рыночную цену или метод. Если рассматриваемое Государство в одностороннем порядке не соглашается сделать соответствующую корректировку, эта версия Пункта 3 обеспечила бы, чтобы у налогоплательщика было право воспользоваться процедурой взаимного согласования, чтобы разрешить случай. Более того, если в таком случае запускается процедура взаимного согласования, то положение налагает на Договаривающиеся государства встречное юридическое обязательство устранить двойное налогообложение по взаимной договоренности, даже если оно не предусматривает материальный стандарт, регулирующий, какое из Государств обязано пойти на компромисс для достижения взаимного согласования. Если два Договаривающегося государства не достигают соглашения об устранении двойного налогообложения, они оба нарушают свои договорные обязательства. Таким образом, обязательство по устранению таких случаев двойного налогообложения по взаимному соглашению, является более строгим, чем норма Пункта 2 Статьи 25, которая только требует от уполномоченных органов “стараться” урегулировать дело по взаимному соглашению.

70. Если Договаривающиеся государства в двустороннем порядке соглашаются заменить Пункт 3 вышеприведенной альтернативой, то комментарии, сделанные в Пунктах 66 и 67 в отношении Пункта 3, также будут применяться к этому положению.

Пункт 4

71. Хотя в Конвенции не было сочтено необходимым дать определение понятия “ прибыль”, тем не менее, следует понимать, что при использовании в данной Статье и где-либо еще в этой Конвенции, это понятие имеет более широкое значение, включая весь доход, полученный в результате деятельности предприятия. Такое широкое значение соответствует использованию понятия в законодательстве большинства стран-членов ОЭСР.

72. При отсутствии Пункта 4, такая трактовка понятия “прибыль” может привести к возникновению некоторой неопределенности в отношении применения Конвенции. Если прибыль предприятия включает категории дохода, которые отдельно рассматриваются в других Статьях Конвенции, например, дивиденды, мог бы возникнуть вопрос в отношении того, какую Статью следует применять к этим категориям дохода, например, в случае дивидендов, настоящую Статью или Статью 10.

73. Если применение этой Статьи и другой соответствующей Статьи приведет к применению одинакового режима налогообложения, этот вопрос не имеет большого практического значения. Кроме того, другие Статьи Конвенции конкретно касаются данного вопроса в отношении некоторых типов дохода (например, Пункт 4 Статьи 6, Пункт 4 Статей 10 и 11, Пункт 3 Статьи 12, Пункты 1 и 2 Статьи 17 и Пункт 2 Статьи 21).

74. Тем не менее, вопрос может возникнуть в отношении других типов дохода, и поэтому было решено включить правило толкования, обеспечивающее, чтобы Статьи, применяемые к конкретным категориям дохода, имели приоритет над Статьей 7. Из этого правила следует, что Статья 7 будет применяться к коммерческой прибыли, которая не относится к категориям дохода, охватываемым этими другими Статьями, и, кроме того, к доходу, который, в соответствии с Пунктом 4 Статей 10 и 11, Пунктом 3 Статьи 12 и Пунктом 2 Статьи 21, подпадает под действие Статьи 7. Однако, это правило не регулирует способ, в соответствии с которым доход должен классифицироваться для целей внутреннего законодательства; таким образом, если Договаривающееся государство может облагать налогом статью доходов согласно другим Статьям данной Конвенции, это Государство может для целей внутригосударственного налогообложения характеризовать такой доход по собственному усмотрению (т.е. как деловую прибыль или как особую категорию доходов), при условии, что режим налогообложения данной статьи дохода соответствует положениям Конвенции. Следует также отметить, что, если предприятие Договаривающегося государства получает доход от недвижимого имущества через постоянное представительство, расположенное в другом Государстве, это другое

Государство не может облагать налогом данный доход, если он был получен от недвижимого имущества, расположенного на территории первого упомянутого Государства или третьего Государства (см. Пункт 4 Комментария к Статье 21 и Пункты 9 и 10 Комментария к Статьям 23 A и 23 B).

Договаривающиеся государства могут в двустороннем порядке согласовать специальные пояснения или определения, касающиеся понятия "прибыль", с целью прояснения различия между этим понятием, и, например, понятием дивидендов. В частности, эти действия могут быть сочтены целесообразными, если в обсуждаемом соглашении было сделано отклонение от определений в Статьях, касающихся дивидендов, процентов и роялти.

75.1 Программы по торговле квотами на выбросы были внедрены в ряде стран в рамках международной стратегии борьбы с глобальным потеплением. В соответствии с этими программами, для осуществления определенных видов экономической деятельности, в результате которых образуются парниковые газы, могут потребоваться разрешения на выбросы, а также могут быть признаны льготы, выданные в отношении проектов по сокращению или удалению выбросов в других странах. Учитывая международный характер определенных программ по торговле квотами (к примеру, Система торговли квотами на выброс ЕС), эти программы представляют особую проблему в рамках Типовой налоговой конвенции, в первую очередь, в отношении учета доходов от выдачи и торговли разрешениями на выброс и льготами. Эти вопросы изучаются в докладе комитета “Вопросы налогового соглашения, связанные с разрешениями/льготами на выбросы”.[1] Как объясняется в этом отчете, доход, полученный от выдачи или торговли разрешениями и льготами на выбросы, обычно подпадает под действие Статей 7 и 13. Тем не менее, при определенных обстоятельствах такой доход может подпадать под действие Статей 6, 8 или 21 (см. Пункт 2.1 Комментария к Статье 6 и Пункт 14.1 Комментария к Статье 8).

75. Наконец, следует отметить, что две категории прибыли, которые ранее охватывались другими Статьями Конвенции, сейчас входят в сферу действия Статьи 7. Во первых, хотя определение понятия "роялти" в Пункте 2 Статьи 12 Проекта Конвенции 1963 г. и Типовая налоговая конвенция 1977 г. включало платежи “за использование или право пользования промышленным, коммерческим или научным оборудованием”, ссылка на эти платежи была впоследствии удалена из этого определения для обеспечения того, чтобы доход от аренды промышленного, коммерческого или научного оборудования, включая доход от аренды контейнеров, подпадал под действие положений Статьи 7 или Статьи 8 (см. Пункт 9 Комментария к этой Статье), в зависимости от ситуации, а не Статьи 12; результат, который Комитет по бюджетно-финансовым вопросам считает целесообразным с учетом характера такого дохода.

76. Во-вторых, до 2000 г. доход от оказания профессиональных услуг и другой деятельности независимого характера рассматривался в отдельной Статье, т.е. в Статье 14. Положения этой Статьи были схожи с положениями, применявшимися в отношении коммерческой прибыли, но в Статье 14 использовалась концепция постоянной базы, а не постоянного представительства, поскольку изначально считалось, что последняя концепция должна применяться в отношении коммерческой и промышленной деятельности. Однако, не всегда было очевидно, какая деятельность входит в сферу действия Статьи 14, а не Статьи 7. Исключение Статьи 14 в 2000 г. отразило тот факт, что не существовало предполагаемых различий между концепциями постоянного представительства Статьи 7 и постоянной базы Статьи 14, или между тем, как рассчитывались прибыль и налог, в соответствии с чем применялись положения Статьи 7 или 14. В результате удаления Статьи 14 доход, полученный от оказания профессиональных услуг или осуществления другой деятельности независимого характера, теперь рассматривается в соответствии со Статьей 7 в качестве коммерческой прибыли. Это было подтверждено добавлением в Статью 3 определения “бизнес”, которое прямо предусматривает, что это понятие включает в себя профессиональные услуги или другую деятельность независимого характера.

---

[1] Включено в Том II полной версии Типовой налоговой конвенции ОЭСР на стр. R(25)-1.

Замечания к Комментарию

77. Италия и Португалия считают важным учесть, что, независимо от значения, придаваемого четвертому предложению Пункта 77, в том, что касается метода расчета налогов, новая редакция модели, т.е. исключение Статьи 14, не влияет на национальные системы.

78. [Удалено]

79. [Удалено]

80. [Удалено]

81. Швеция желает уточнить, что, по ее мнению, различные подходы к распределению "свободного" капитала, включенные в Доклад Отнесение прибыли на счет постоянных представительств, не обязательно приведут к результату в соответствии с принципом "на расстоянии вытянутой руки". Следовательно, рассматривая факты и обстоятельства каждого дела, во многих случаях Швеция не будет считать, что сумма процентного вычета, возникающая в результате применения этих подходов, соответствует принципу "на расстоянии вытянутой руки". Если разные взгляды в отношении распределения "свободного" капитала приводят к возникновению двойного налогообложения, должна применяться процедура взаимного согласования, предусмотренная в Статье 25.

82. Ссылаясь на Пункты 27 и 65, США хотели бы уточнить, как они будут устранять двойное налогообложение, возникающее в результате применения Пункта 2 Статьи 7. Если налогоплательщик может доказать уполномоченному органу Соединенных Штатов, что он не был освобожден от такого двойного налогообложения после применения механизмов в соответствии с внутренним законодательством США, таких как использование ограничения иностранного налогового кредита, созданного другими сделками, США освободят его от такого дополнительного двойного налогообложения.

83. Турция не разделяет точку зрения, изложенную в Пункте 28 Комментария к Статье 7.

Оговорки к Статье

84. Австралия оставляет за собой право включить положение, разрешающее применение ее внутреннего законодательства к налогообложению прибыли от любой формы страховой деятельности.

85. Австралия оставляет за собой право включить положение, разъясняющее ее право на обложение налогом доли в коммерческой прибыли, на которую резидент другого Договаривающегося государства имеет бенефициарное право, если эта прибыль была получена доверительным собственником имущества, управляемого по доверенности (кроме определенных паевых инвестиционных фондов, которые для целей налогообложения в Австралии считаются компаниями), от осуществления деятельности в Австралии через постоянное представительство.

86. Корея и Португалия оставляют за собой право облагать налогом лиц, оказывающих профессиональные услуги или осуществляющих иную деятельность независимого характера, если они находятся на их территории в течение периода или периодов, в совокупности превышающих 183 дней в любом периоде в двенадцать месяцев, даже если эти лица не имеют постоянного представительства (или постоянной базы), доступного им для оказания таких услуг или осуществления деятельности.

87. Италия, Португалия и Турция оставляют за собой право облагать налогом лиц, оказывающих независимые личные услуги, согласно отдельной статье, соответствующей Статье 14 в ее редакции до исключения в 2000 г. В случае Турции, вопрос о том, должны ли лица, отличные от физических, включаться в эту статью, определяется двусторонними соглашениями.

88. Соединенные Штаты оставляют за собой право внести поправки в Статью 7 для обеспечения того, чтобы при применении Пунктов 1 и 2 Статьи любой доход или прибыль, относимые на счет постоянного представительства в течение его существования, могли облагаться налогом со стороны Договаривающегося государства , на территории которого существует постоянное представительство, даже если платежи откладываются до тех пор, пока постоянное представительство не прекратит свое существование. Соединенные Штаты также желают отметить, что они оставляют

за собой право применить такую норму и в соответствии со Статьями 10, 11, 12, 13 и 21 .

89. Турция оставляет за собой облагать налогом доход от сдачи в аренду контейнеров налогом у источника выплаты во всех случаях. В случае применения Статей 5 и 7 к такому доходу, Турция хотела бы применять норму о постоянном представительстве к случаям простого депо, депо- агентства и операционного филиала.

90. Норвегия и США оставляют за собой право рассматривать доход от использования, технического обслуживания или аренды контейнеров, используемых в международных перевозках, в соответствии со Статьей 8 таким же образом, как и доход от морских и воздушных перевозок.

91. Австралия и Португалия оставляют за собой право при двусторонних переговорах предложить положение о том, что, если информации, доступной уполномоченному органу Договаривающегося государства, недостаточно, чтобы определить прибыль, относимую на счет постоянного представительства предприятия, уполномоченный орган может применить к этому предприятию с этой целью положения налогового законодательства этого Государства, с оговоркой, что это законодательство будет применяться, насколько это позволяет информация, имеющаяся у уполномоченного органа, в соответствии с принципами этой Статьи.

92. Мексика оставляет за собой право облагать налогом в Государстве, на территории которого расположено постоянное представительство, коммерческую прибыль, получаемую от продажи товаров, осуществляемой непосредственно его головным офисом, расположенным в другом Договаривающемся государстве, при условии, что эти товары аналогичны или подобны тем, которые продаются через это постоянное представительство. Правительство Мексики будет применять это правило только в целях защиты от злоупотреблений, а не в качестве общего принципа “силы притяжения”; таким образом, правило не применяется, если предприятие докажет, что продажи осуществлялись по причинам, отличным получения выгоды в соответствии с Конвенцией.

93. Чехия оставляет за собой право добавить в Пункт 3 положение, ограничивающее возможные соответствующие корректировки в добросовестных сделках.

94. Новая Зеландия оставляет за собой право использовать предыдущую версию Статьи 7 с учетом своих замечаний и оговорок к этой версии (т.е. версии, включенной в Типовую налоговую конвенцию непосредственно перед обновлением Типовой налоговой конвенции в 2010 г.), поскольку она не согласна с подходом, отраженным в Части I Доклада 2010 г. Отнесение прибыли на счет постоянных представительств. Следовательно, она не одобряет изменения к Комментарию к Статье, внесенные посредством этого обновления.

95. Австрия, Чили, Греция, Мексика, Словакия и Турция оставляют за собой право использовать предыдущую версию Статьи 7, т.е. версию, включенную в Типовую налоговую конвенцию непосредственно перед обновлением Типовой налоговой конвенции в 2010 г. Следовательно, они не одобряют изменения к Комментарию к Статье, внесенные посредством этого обновления.

96. Португалия оставляет за собой право продолжить утверждать в своих соглашениях текст Статьи в ее редакции до 2010 г. до тех пор, пока ее внутреннее законодательство не будет адаптировано к применению нового подхода.

97. Словения оставляет за собой право указать, что возможная корректировка будет внесена в соответствии с Пунктом 3, только если это будет сочтено оправданным.

98. Австралия оставляет за собой право использовать предыдущую версию Статьи 7 с учетом своих замечаний и оговорок к этой версии (т.е. версии, включенной в Типовую налоговую конвенцию непосредственно перед обновлением Типовой налоговой конвенции в 2010 г.).

99. Латвия оставляет за собой право использовать предыдущую версию Статьи 7, т.е. версию, включенную в Типовую налоговую конвенцию непосредственно перед обновлением Типовой налоговой конвенции в 2010 г., с учетом ее позиции по этой версии (см. Приложение к Позициям стран, не являющихся членами ОЭСР, по Статье 7
.

ПРИЛОЖЕНИЕ

ПРЕДЫДУЩАЯ ВЕРСИЯ СТАТЬИ 7 И КОММЕНТАРИЙ К НЕЙ

Ниже приведен текст Статьи 7 и Комментария к ней в редакции до 22 июля 2010 г. Эта предыдущая версия Статьи и Комментария приведена ниже для исторической справки, поскольку она по-прежнему будет актуальна при применении и интерпретации двусторонних налоговых соглашений, заключенных до этой даты.

СТАТЬЯ 7

КОММЕРЧЕСКАЯ ПРИБЫЛЬ

1. Прибыль предприятия Договаривающегося государства подлежит налогообложению только в этом Государстве, за исключением случаев, когда предприятие осуществляет деловую деятельность на территории другого Договаривающегося государства через расположенное там постоянное представительство. Если предприятие осуществляет деловую деятельность в соответствии с вышеизложенным, прибыль предприятия может облагаться налогом в другом Государстве, но только в той части, которая относится к этому постоянному представительству.

2. В соответствии с положениями Пункта 3, если предприятие Договаривающегося государства осуществляет деловую деятельность в другом Договаривающемся государстве через расположенное там постоянное представительство, в каждом Договаривающемся государстве на счет этого постоянного представительства должна относиться прибыль, получение которой можно было бы ожидать, если бы оно представляло собой обособленное предприятие, занимающееся той же или подобной деятельностью на тех же или подобных условиях, и полностью независимое от предприятия, постоянным представительством которого оно является.

3. При определении прибыли постоянного представительства допускаются в качестве вычетов расходы, понесенные для целей постоянного представительства, включая представительские и общие административные расходы, понесенные таким образом, как на территории Государства, где расположено постоянное представительство, так и в любом ином месте.

4. В той мере, в которой в Договаривающемся государстве принято определять прибыль, относимую на счет постоянного представительства, на основе распределения общей прибыли предприятия между различными его частями, ни одно из положений Пункта 2 не мешает этому Договаривающемуся государству определять облагаемую налогом прибыль посредством такого общепринятого распределения; тем не менее, принятый метод распределения должен быть таким, чтобы результат соответствовал принципам, содержащимся в этой Статье.

5. Никакая прибыль не должна относиться на счет постоянного представительства просто по причине приобретения этим постоянным представительством товаров для предприятия.

6. Для целей предыдущих Пунктов прибыль, относимая на счет постоянного представительства, должна из года в год определяться с использованием одного и того же метода, за исключением случаев, когда имеется веская и достаточная причина для обратного.

7. Если прибыль включает доходные статьи, отдельно рассматриваемые в других Статьях настоящей Конвенции, то положения этих Статей не должны влиять на положения данной Статьи.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КОММЕРЧЕСКОЙ ПРИБЫЛИ

I. Предварительные замечания

1. Данная Статья во многих отношениях является продолжением следствием Статьи 5 об определении понятия постоянного представительства. Критерий постоянного представительства обычно используется в международных соглашениях об избежании двойного налогообложения для определения того, должен ли определенный вид дохода

облагаться налогом в стране его происхождения, однако сам по себе критерий не предоставляет полного решения проблемы двойного налогообложения коммерческой прибыли; для предотвращения такого двойного налогообложения необходимо дополнить определение постоянного представительства согласованным набором правил, на основании которых должна рассчитываться прибыль, относимая на счет постоянного представительства. Другими словами, если предприятие Договаривающегося государства осуществляет деловую деятельность на территории другого Договаривающегося государства, власти данного второго Государства должны задать себе два вопроса перед тем как облагать налогом прибыль предприятия: первый вопрос – имеет ли предприятие постоянное представительство в их стране; если ответ положительный, то второй вопрос заключается в том, какова прибыль, с которой постоянное представительство должно платить налог, если таковая имеется. Статья 7 касается правил, которые должны использоваться при определении ответа на этот второй вопрос. Правила определения прибыли предприятия Договаривающегося государства, ведущего торговлю с предприятием другого Договаривающегося государства, если оба из них являются ассоциированными, рассматриваются в Статье 9.

2. В Статьях 7 и 9 не приводятся особые подробности, и они не представляли собой большой новизны при их принятии ОЭСР. Вопрос о том, какие критерии должны использоваться при отнесении прибыли на счет постоянного представительства, и как распределять прибыль от сделок между ассоциированными предприятиями, пришлось решать во многих конвенциях об избежании двойного налогообложения и в различных моделях, разработанных Лигой Наций до того, как ОЭСР впервые занялась этим вопросом, а принятые решения в целом соответствовали стандартной схеме.

3. Общепризнано, что основные принципы, на которых основана эта стандартная схема, хорошо обоснованы, и, когда ОЭСР впервые занялась изучением этого вопроса, было решено, что будет достаточным заново изложить их с незначительными поправками и модификациями, в основном для обеспечения большей ясности. Две Статьи включают ряд директив. Они не устанавливают, и по причине их характера от них не следовало этого ожидать, ряд точных правил для решения всех видов проблем, которые могут возникнуть, когда предприятие одного Государства получает прибыль в другом. Современную торговлю можно организовать бесчисленным количеством способов, и было бы невозможным в довольно узких рамках одной Статьи конвенции об избежании двойного налогообложения привести исчерпывающий список правил для решения всех видов возможных проблем.

4. Тем не менее, необходимо признать, что имелись значительные различия в толковании общих директив Статьи 7 и положений более ранних соглашений и моделей, на формулировках которых основана Статья. Такое отсутствие общей интерпретации Статьи 7 может привести к возникновению проблем двойного налогообложения и не-налогообложения. По этой причине налоговым органам важно

договориться о взаимно согласующихся методах решения этих проблем, используя, где это уместно, процедуру взаимного согласования, предусмотренную в Статье 25.

5. Поэтому на протяжении многих лет Комитет по бюджетно-финансовым вопросам потратил значительное количество времени и сил, стараясь обеспечить более согласованное толкование и применение правил Статьи. Незначительные изменения в формулировке Статьи и ряд изменений в Комментарии были сделаны при принятии Типовой налоговой конвенции в 1977 г. Доклад, в котором этот вопрос рассматривался на конкретном случае банков был опубликован в 1984 г[1]. В 1987 г., отметив, что определение прибыли, относимой на счет постоянного представительства, может привести к возникновению некоторой неопределенности, Комитет занялся изучением данного вопроса, что привело к принятию в 1993 г. доклада под заголовком "Отнесение прибыли на счет постоянных представительств[2]" и внесению последующих изменений в Комментарий.

---

1 "Налогообложение многонациональных банковских предприятий", в книге "*Трансфертное ценообразование и многонациональные предприятия. Три вопроса налогообложения*", ОЭСР, Париж, 1984 г.

2 Воспроизведено в Томе II полной версии Типовой налоговой конвенции ОЭСР на странице R(13)-1.

6. Несмотря на проведенную работу, практики стран, входящих и не входящих в ОЭСР, в отношении отнесения прибыли на счет постоянных представительств, а также трактовки Статьи 7, принятые в этих странах, по-прежнему существенно различались. Комитет признал необходимость предоставить налогоплательщика большую определенность: в свое докладе Руководства по трансфертному ценообразованию для международных предприятий и налоговых органов, принятом в 1995 г., он указал, что дальнейшая работа будет направлена на применение принципа “на расстоянии вытянутой руки" к постоянным представительствам. Эта работа привела к публикации в 2008 г. доклада под названием Отнесение прибыли на счет постоянных представительств. Подход, разработанный в этом докладе, не ограничивался первоначальным намерением или исторической практикой и интерпретацией Статьи 7. Вместо этого, внимание было направлено на формулирование наиболее оптимального подхода к отнесению прибыли на счет постоянного представительства согласно Статье 7 с учетом современных международных операций и торговли.

7. Подход, предложенный в этом Докладе, касается отнесения прибыли как на счет постоянных представительств в целом (Часть I Доклада), и, в частности, к постоянным представительствам компаний, работающих в финансовом секторе, где торговля через постоянные представительства широко распространена (Часть II Доклада, касающаяся постоянных представительств банков, Часть III, касающаяся постоянных

представительств предприятий, занимающихся глобальной торговлей, и Часть IV, касающаяся постоянных представительств предприятий, осуществляющих страховую деятельность). Комитет считает, что руководство, включенное в Доклад, представляет собой более оптимальный подход к отнесению прибыли на счет постоянных представительств, чем тот, что применялся раньше. Тем не менее, он признает, что существуют различия между некоторыми из выводов Доклада и трактовками Статьи, ранее приведенными в этом Комментарии. По этой причине, в этот Комментарий были внесены поправки, чтобы включить ряд выводов Доклада, которые не противоречат предыдущей версии этого Комментария, которые предписывали конкретные подходы в некоторых сферах и оставляли значительную свободу действий в других. Таким образом, Доклад представляет собой согласованные на международном уровне принципы, и, в той мере, в которой это не противоречит данному Комментарию, дает руководства по применению принципа “на расстоянии вытянутой руки", включенного в Статью.

8. До 2000 г. доход от оказания профессиональных услуг и другой деятельности независимого характера рассматривался в отдельной Статье, т.е. в Статье 14. Положения этой Статьи были схожи с положениями, применявшимися в отношении коммерческой прибыли, но в Статье 14 использовалась концепция постоянной базы, а не постоянного представительства, поскольку изначально считалось, что последняя концепция должна применяться в отношении коммерческой и промышленной деятельности. Однако, не всегда было очевидно, какая деятельность входит в сферу действия Статьи 14, а не Статьи 7. Исключение Статьи 14 в 2000 г. отразило тот факт, что не существовало предполагаемых различий между концепциями постоянного представительства Статьи 7 и постоянной базы Статьи 14, или между тем, как рассчитывались прибыль и налог, в соответствии с чем применялись положения Статьи 7 или 14. В результате удаления Статьи 14 доход, полученный от оказания профессиональных услуг или осуществления другой деятельности независимого характера, теперь рассматривается в соответствии со Статьей 7 в качестве коммерческой прибыли. Это было подтверждено добавлением в Статью 3 определения “бизнес”, которое прямо предусматривает, что это понятие включает в себя профессиональные услуги или другую деятельность независимого характера.

II. Комментарий к положениям Статьи Пункт 1

9. В этом Пункте рассматриваются два вопроса. Во-первых, в нем заново формулируется общепринятый принцип соглашений об избежании двойного налогообложения о том, что предприятие одного Государства не должно облагаться налогом в другом Государстве, если оно не ведет деловую деятельность в этом другом Государстве через расположенное там постоянное представительство. Вряд ли стоит здесь обсуждать достоинства данного принципа. Возможно, достаточно будет сказать, что при разрешении международных финансовых вопросов принято, что, пока

предприятие одного Государства не создаст постоянное представительство в другом Государстве, его в сущности не следует считать участвующим в экономической жизни данного другого Государств, если оно подпадает под налоговую юрисдикцию данного другого Государства

10.Второй принцип, отраженный во втором предложении Пункта, заключается в том, что право на налогообложение, принадлежащее Государству, на территории которого расположено постоянное представительство, не распространяется на прибыль , которую предприятие может получать от данного Государства, но которая не относится на счет постоянного представительства. Это вопрос, в отношении которого в истории существовали разные точки зрения. Некоторое время назад несколько стран следовали принципу общей “силы притяжения”, в соответствии с которым такой доход, как прочая коммерческая прибыль, дивиденды, проценты и роялти, возникающие из источников на их территории, полностью облагался налогом с их стороны, если бенефициар имел там постоянное представительство, даже если такой доход явно не относился на счет этого постоянного представительства. Хотя некоторые двусторонние налоговые соглашения включают ограниченную норму, направленную на противодействие уклонению от налогообложения и основанную на подходе ограниченной силы притяжения, которая применяется только к коммерческой прибыли , полученной от деятельности, аналогичной деятельности, осуществляемой постоянным представительством, в практике международных налоговых соглашений вышеописанный подход общей силы притяжения в настоящее время отвергнут. Принцип, который сейчас является общепринятым в соглашениях о двойном налогообложении, основан на точке зрения, что при налогообложении прибыли, которую иностранное предприятие получает от конкретного государства, налоговые органы данного государства должны рассматривать отдельные источники прибыли, которую данное предприятие получает в их государстве, и применять к каждому критерий постоянного представительства с учетом возможного применения других Статей Конвенции. Это решение позволяет обеспечить более упрощенное и эффективное управление налогами и соблюдение требований налогового законодательства, и оно больше адаптировано к тому способу, которым обычно ведется деловая деятельность. Современные бизнес имеет очень сложную организацию. Существует значительное количество компаний, каждая из которых занимается широким спектром деятельности и ведет масштабный бизнес во многих странах. Компания может создать постоянное представительство в другой стране, через которое она осуществляет производственную деятельность, в то время как другая часть той же компании продает различные товары в данной другой стране через независимых агентов. Данная компания может иметь довольно веские коммерческие причины для этого: например, они могут основываться на исторической структуре ее бизнеса или коммерческом удобстве. Если страна, на территории которой расположено постоянное

представительство, пожелала бы попытаться определить и обложить налогом доходные составляющие каждой операции, осуществленной через независимых агентов с целью объединения этой прибыли с прибылью постоянного представительства, то такой подход создал бы серьезные помехи для обычной коммерческой деятельности и противоречил бы целям Конвенции.

11. Ссылаясь на часть прибыли предприятия, относимой на счет постоянного представительства, второе предложение Пункта 1 ссылается непосредственно на Пункт 2, где предусмотрены указания в отношении определения того, какая прибыль должна относиться на счет постоянного представительства. Поскольку Пункт 2 является частью контекста, в котором следует рассматривать предложение, оно не должно трактоваться образом, который может противоречить Пункту 2, например, как ограничение суммы прибыли, которая может относиться на счет постоянного представительства, суммой прибыли предприятия в целом. Таким образом, хотя Пункт 1 предусматривает, что Договаривающееся государство может облагать налогом прибыль предприятия другого Договаривающегося государства только в случае, если она относится на счет постоянного представительства, расположенного в первом Государстве, именно Пункт 2 определяет значение фразы “прибыль, относимая на счет постоянного представительства”. Другими словами, указания, предусмотренные в Пункте 2, могут привести к отнесению прибыли на счет постоянного представительства, даже если предприятие в целом никогда не получало прибыль; и наоборот, они могут привести к тому, что никакая прибыль не будет отнесена на счет постоянного представительства, даже если предприятие в целом получило прибыль.

12. Очевидно, однако, что Договаривающееся государство предприятия заинтересовано в правильном применении указаний Пункта 2 Государством, на территории которого расположено постоянное представительство. Поскольку указания применяются к обоим Договаривающимся государствам, Государство предприятия должно в соответствии со Статьей 23 устранить двойное налогообложение прибыли, надлежащим образом относимой на счет постоянного представительства. Другими словами, если Государство, на территории которого расположено постоянное представительство, пытается обложить налогом прибыль, не относимую на счет постоянного представительства в соответствии со Статьей 7, это может привести к двойному налогообложению прибыли, которая должна надлежащим образом облагаться налогом только в Государстве предприятия.

13. Цель Пункта 1 состоит в том, чтобы предусмотреть границы применения права одного Договаривающегося государства облагать налогом коммерческую прибыль предприятий другого Договаривающегося государства. Пункт не ограничивает права Договаривающегося государства облагать налогом собственных резидентов в соответствии с положениями о контролируемых иностранных компаниях, предусмотренными его внутренним законодательством, даже если такой налог,

взимающийся с этих резидентов, вычисляется с учетом части прибыли предприятия-резидента другого Договаривающегося государства, связанной с участием этих резидентов в данном предприятии. Налог, взимаемый таким образом Государством с собственных резидентов, не сокращает прибыль предприятия другого Государства, и, следовательно, не может считаться взимаемым с такой прибыли (см. также Пункт 23 Комментария к Статье 1 и Пункты 37 - 39 Комментария к Статье 10).

Пункт 2

14 . В этом Пункте содержатся основные указания, которые предполагается использовать в качестве основы для отнесения прибыли на счет постоянного представительства. Этот Пункт включает точку зрения о том, что прибылью, относимой на счет постоянного представительства, является прибыль, которую это постоянное представительство получило бы, если бы вместо того, чтобы иметь дело с остальной частью предприятия, оно бы имело дело с полностью обособленным предприятием на условиях и по ценам, преобладающим на обычном рынке. Это соответствует принципу “на расстоянии вытянутой руки", обсуждавшемуся в Комментарии к Статье 9. Обычно определенная таким образом прибыль представляет собой ту же прибыль, которую можно было бы ожидать при использовании стандартных процессов надлежащего бухгалтерского учета.

15 . Положения Пункта требуют, чтобы этот принцип применялся каждым Договаривающимся государством. Очевидно, что это не означает, что сумма, в отношении которой предприятие будет облагаться налогом в Государстве-источнике, в течение заданного периода будет точно такой же, как сумма дохода, в отношении которой другое Государство должно будет предоставить освобождение в соответствии со Статьей 23 A или 23 B. Различия между внутренними законодательствами двух Государств в отношении таких вопросов, как ставки амортизации, сроки признания дохода и ограничения на вычет определенных расходов, которые, в соответствии с Пунктом 3 данной Статьи, обычно приводят к возникновению разных сумм облагаемого налогом дохода в каждом Государстве.

16 . В подавляющем большинстве случаев торговые счета постоянного представительства, которые обычно существуют хотя бы потому, что хорошо управляемая компания обычно желает знать, какова прибыльность различных ее отделов, будут использоваться для определения прибыли, должным образом относимой на счет этого представительства. В исключительных случаях отдельных счетов может не существовать (см. нижеприведенные Пункты 51 - 55). Но, если такие счета существуют, они естественным образом станут отправной точкой для любых процессов корректировки в случае, если корректировка требуется для получения суммы прибыли, надлежащим образом относимой на счет постоянного представительства в соответствии с указаниями, содержащимися в Пункте 2. Возможно, следует подчеркнуть, что эти указания не обосновывают построение гипотетических

показателей прибыли на пустом месте; всегда необходимо начинать с реальных фактов ситуации, явствующих из деловой документации постоянного представительства, и при необходимости корректировать показатели прибыли, полученные благодаря этим фактам. Тем не менее, как отмечено в нижеприведенном Пункте 19 и объяснено в Пункте 39 Части I Доклада Отнесение прибыли на счет постоянных представительств, записи и документация должны удовлетворять определенным требованиям, чтобы их можно было считать отражающими реальную ситуацию.

17 . Чтобы определить, требуется ли такая корректировка в соответствии с Пунктом 2, будет необходимо определить прибыль, которая была бы получена, если бы постоянное представительство было обособленным предприятием, занимающимся аналогичной или схожей деятельностью на аналогичных или схожих условиях, и действовало полностью независимо от остальной части предприятия. В разделах D-2 и D-3 Части I Доклада Отнесение прибыли на счет постоянных представительств описывается двухэтапный подход, с помощью которого это необходимо сделать. Такой подход позволит рассчитать прибыль, относимую на счет всей деятельности, осуществляемой через постоянное представительство, включая сделки с другими независимыми предприятиями, сделки с ассоциированными предприятиями и сделки (например, внутренний перевод капитала или имущества, либо внутреннее оказание услуг — смотри, к примеру, Пункты 31 и 32) с другими частями предприятия (в соответствии со вторым этапом, упомянутым выше), согласно указаниям Пункта 2.

18 . Первый шаг этого подхода требует идентификации деятельности, осуществляемой через постоянное представительство. Это следует сделать путем функционального и фактологического анализа (для этой цели будут уместны рекомендации, содержащиеся в Руководстве по трансфертному ценообразованию для международных предприятий и налоговых органов). В рамках этого первого шага будет определяться экономически значимая деятельность и ответственность, предпринятая через постоянное представительство. Этот анализ должен, насколько это уместно, рассматривать деятельность и ответственность, осуществляемые через постоянное представительство, в контексте деятельности и ответственности, осуществляемых предприятием в целом, в особенности, теми частями предприятия, которые участвуют в сделках с постоянным представительством. В рамках второго шага этого подхода вознаграждение по любым из таких сделок будет определяться применением по аналогии принципов, разработанных для применения принципа “на расстоянии вытянутой руки" между ассоциированными предприятиями (эти принципы изложены в Руководстве по трансфертному ценообразованию для международных предприятий и налоговых органов) с учетом функций, активов и рисков, выполняемых, использованных и принятых предприятием через постоянное представительство и через остальную часть предприятия.

19 . Может возникнуть вопрос о том, в какой степени следует полагаться на бухгалтерские записи, если они основаны на соглашениях между головным офисом и его постоянным представительством (или между постоянными представительствами). Очевидно, что такие внутренние соглашения не могут считаться договорами, имеющими юридическую силу. Тем не менее, если торговые счета головного офиса и постоянного представительства составляются симметрично на основе таких соглашений, и эти соглашения отражают функции, выполняемые различными частями предприятия, налоговые органы могут принять эти торговые счета. Однако, счета не должны считаться составленными симметрично, если суммы операций или методы отнесения прибыли или расходов в бухгалтерских книгах постоянного представительства не соответствуют в точности суммам или методам отнесения прибыли или расходов в бухгалтерских книгах головного офиса с учетом национальной или функциональной валюты, в которой предприятие регистрировало свои операции. Кроме того, как объяснялось в Пункте 16, записи и документация должны удовлетворять определенным требованиям, чтобы считать их отражающими реальную ситуацию. Например, если торговые счета основаны на внутренних соглашениях, отражающих сугубо искусственные договоренности вместо реальных экономических функций различных частей предприятия, эти соглашения должны просто игнорироваться, а счета корректироваться соответствующим образом. Один из таких случаев – это если постоянное представительство, участвующее в продажах, в соответствии с таким внутренним соглашением получило роль принципала (принимающего на себя все риски и получающего право на всю прибыль от продаж), когда фактически рассматриваемое постоянное представительство было ни чем иным, как посредником или агентом (несущим ограниченные риски и имеющим право только на ограниченную долю получаемого дохода), либо, наоборот, получило роль посредника или агента, когда на самом деле но являлось принципалом.

20 . Таким образом, можно сделать вывод, что бухгалтерские записи и сопутствующая документация, отвечающие вышеприведенным требованиям, представляют собой полезную отправную точку для целей отнесения прибыли на счет постоянного представительства. Налогоплательщикам рекомендуется составлять такую документацию, поскольку это может значительно снизить вероятность возникновения разногласия. В разделе D-2 (vi) b) Части I Доклада Отнесение прибыли на счет постоянных представительств обсуждаются условия, в соответствии с которыми налоговые органы будут использовать такую документацию.

21 . Получение налогооблагаемой прибыли может иметь место, если актив, независимо от того, является ли он товарным запасом, входящий в состав имущества постоянного представительства, расположенного на территории Государства, передается постоянному представительству или головному офису того же предприятия, расположенному в другом Государстве. Статья 7 позволяет первому Государству

облагать налогом прибыль, которая считается возникшей в связи с такой передачей. Такая прибыль может определяться согласно указанному ниже. В тех случаях, когда такая передача происходит, независимо от того, является ли она постоянной, возникает вопрос в отношении того, когда будет получена налогооблагаемая прибыль. На практике, если такое имущество имеет значительную рыночную стоимость и может появиться на балансе импортирующего постоянного представительства или другой части предприятия по истечении налогового года, в течение которого произошла передача, то, что касается предприятия в целом, налогооблагаемая прибыль необязательно будет получена в течение налогового года, в котором произошла рассматриваемая передача. Однако, сам факт того что имущество покидает сферу действия налоговой юрисдикции, может привести к обложению налогом накопленной прибыли, относимой на счет данного имущества, поскольку концепция получения зависит от внутреннего законодательства страны.

22 . Если государства, на территории которых действуют постоянные представительства, облагают налогом прибыль, полученную от внутренней передачи, как только она была произведена, даже если эта прибыль фактически не будет получена до следующего финансового года, неизбежно возникнет задержка между моментом уплаты налога за границей и моментом его учета в стране, где расположен головной офис предприятия. Задержка представляет собой серьезную проблему, особенно если постоянное представительство передает основные средства, или, в случае ликвидации, весь свой запас рабочего оборудования, другому подразделению предприятия, частью которого оно является. В таких случаях страна, на территории которой расположен головной офис, должна в каждом конкретном случае искать двустороннее решение с внешней страной, где существует серьезный риск чрезмерного налогообложения.

23 . Пункт 3 Статьи 5 устанавливает особые правила для постоянного места ведения деятельности, представляющего собой строительную площадку или строительный/ монтажный проект. Такое постоянное место ведения деятельности представляет собой постоянное представительство только в случае, если оно существует более двенадцати месяцев. Опыт показывает, что такие типы постоянных представительств могут приводить к возникновению особых проблем при отнесении дохода на их счет согласно Статье 7.

24 . Эти проблемы в основном возникают в тех случаях, когда другие части предприятия или связанные стороны предоставляют товары или оказывают услуги в связи с наличием строительной площадки или строительного/монтажного проекта. Хотя любое постоянное представительство может столкнуться с этими проблемами, острее всего они чувствуются на строительных площадках и при выполнении строительных/монтажных проектов. В этих обстоятельствах необходимо уделить пристальное внимание общему принципу, согласно которому прибыль относится на

счет постоянного представительства только в отношении деятельности, осуществляемой предприятием через это постоянное представительство.

25 . Например, если эти товары поставляются другими частями предприятия, то прибыль, получаемая благодаря такой поставке, не является результатом деятельности, осуществленной через постоянное представительство, и не относится на его счет. Аналогично, прибыль, получаемая от оказания услуг (к примеру, планирование, проектирование, составление чертежей или предоставление технических консультаций) подразделениями предприятия, действующими за пределами Государства, на территории которого расположено постоянное представительство, не является результатом деятельности, осуществляемой через постоянное представительство, и не относится на его счет.

26 . Если, в соответствии с Пунктом 5 Статьи 5, постоянное представительство предприятия Договаривающегося государства считается существующим на территории другого Договаривающегося государства в связи с осуществлением деятельности так называемого зависимого агента (см. Пункт 32 Комментария к Статье 5), то принципы, используемые для отнесения прибыли на счет других типов постоянных представительств, будут применяться для отнесения прибыли на счет этого постоянного представительства. В качестве первого шага действия, предпринятые зависимым агентом в пользу предприятия, будут устанавливаться путем функционального и фактологического анализа, определяющего функции, выполненные зависимым агентом от собственного имени и от имени предприятия. Зависимый агент и предприятие, от имени которого он действует, представляют собой двух отдельных потенциальных налогоплательщиков. С одной стороны, зависимый агент будет получать собственный доход или прибыль от деятельности, осуществляемой им от собственного имени в пользу предприятия; если агент сам по себе является резидентом одного из Договаривающихся государств, положения Конвенции (включая Статью 9, если этот агент является предприятием, ассоциированным с предприятием, от имени которого оно действует) будут касаться налогообложения такого дохода или прибыли. С другой стороны, на счет подразумеваемого постоянного представительства предприятия будут отнесены активы и риски предприятия, относящиеся к функциям, выполняемым зависимым агентом от имени этого предприятия (т.е. деятельность, которую зависимый агент осуществляет в пользу этого предприятия), вместе с капиталом, достаточным для поддержки этих активов и рисков. Затем прибыль будет относиться на счет подразумеваемого постоянного представительства на основе этих активов, рисков и капитала; эта прибыль будет отделена и не будет включаться в доход или прибыль, надлежащим образом относимые на счет самого зависимого агента (см. раздел D-5 Части I Доклада Отнесение прибыли на счет постоянных представительств).

Пункт 3

27 . В этом Пункте в отношении расходов постоянного представительства уточняются общие указания, изложенные в Пункте 2. В Пункте конкретно признается, что при расчете прибыли постоянного представительства необходимо сделать скидку в отношении расходов, понесенных в любом месте для целей постоянного представительства. Очевидно, что в некоторых случаях будет необходимо оценить или рассчитать с помощью обычных методов сумму, которую необходимо учесть. В случае, к примеру, общих административных расходов, понесенных в головном офисе предприятия, может быть целесообразным учесть пропорциональную часть, основанную на соотношении оборота постоянного представительства (или, возможно, валовой прибыли) к обороту предприятия в целом. В этой связи считается, что сумма расходов, которые необходимо учитывать как понесенные для целей постоянного представительства, должна представлять собой фактическую сумму, понесенную таким образом. Вычет, доступный постоянному представительству для любых расходов предприятия, отнесенных на его счет, не зависит от фактического возмещения таких расходов постоянным представительством.

28 . Иногда высказывалось предположение, что необходимость согласования Пунктов 2 и 3 создавала практические трудности, поскольку Пункт 2 требовал, чтобы цены между постоянным представительством и головным офисом обычно устанавливались на рыночной основе, давая передающему лицу вид прибыли, которую можно было бы ожидать, если бы оно имело дело с независимым предприятием, хотя формулировка Пункта 3 предполагает, что вычетом расходов, понесенных для целей постоянных представительств, должна являться фактическая сумма этих расходов, обычно без добавления какого-либо элемента прибыли.

29 . В действительности, хотя применение Пункта 3 может привести к возникновению некоторых практических трудностей, особенно в отношении принципов отдельного предприятия и незаинтересованности, лежащих в основе 2, между двумя Пунктами не существует различий. В Пункте 3 указывается, что при определении прибыли постоянного представительства определенные расходы должны допускаться в качестве вычетов, в то время как Пункт 2 предусматривает, что прибылью, определенной в соответствии с правилом, приведенным в Пункте 3 и касающемся вычета расходов, должна считаться прибыль, которую бы получило отдельное предприятие, занимающееся той же самой или аналогичной деятельностью на тех же самых или аналогичных условиях. Таким образом, хотя в Пункте 3 предусмотрено правило, применяющееся к определению прибыли постоянного представительства, Пункт 2 требует, чтобы определенная таким образом прибыль соответствовала прибыли, которую бы получило отдельное и независимое предприятие .

30 . Кроме того, Пункт 3 только определяет, какие расходы должны относиться на счет постоянного представительства для целей определения прибыль, относимой на

счет данного постоянного представительства. В нем не рассматривается вопрос о том, вычитаются ли эти расходы после их отнесения на счет при расчете облагаемого налогом дохода постоянного представительства, поскольку условия вычета расходов определяются внутренним законодательством с учетом правил Статьи 24 касаемо Недискриминации (в частности, Пункты 3 и 4 этой Статьи).

31 . При применении этих принципов к практическому определению прибыли постоянного представительства может возникнуть вопрос касаемо того, могут ли конкретные расходы, понесенные предприятием, действительно рассматриваться как расходы, понесенные для целей постоянного представительства, учитывая принципы отдельного предприятия и незаинтересованности, приведенные в Пункте 2. Хотя в целом независимые предприятия в своих сделках друг с другом стараются получить прибыль и, передавая имущество или оказывая услуги друг другу, устанавливать цены в соответствии с открытым рынком, тем не менее, существуют обстоятельства, при которых нельзя считать, что конкретное имущество или услуга могли бы быть получены от независимого предприятия, или когда независимые предприятия могут согласиться разделить расходы по некоторой деятельности, осуществляемой совместно для их взаимной выгоды. В этих конкретных обстоятельствах может быть целесообразным рассматривать любые соответствующие расходы, понесенные предприятием в качестве расходов, понесенных постоянным представительством. Сложность возникает при проведении различия между этими обстоятельствами и случаями, когда расходы, понесенные предприятием, не должны считаться расходами постоянного представительства, а соответствующее имущество или услуга на основе принципа отдельных и независимых предприятий должны считаться переданными между головным офисом и постоянным представительством по цене, включая элемент прибыли. Вопрос должен заключаться в том, относится ли внутренняя передача имущества и услуги, как временные, так и окончательные, к тому же виду, что и те, за которые предприятие в процессе ведения обычной хозяйственной деятельности, выставило бы третьей стороне рыночную цену, т.е. путем обычного включения соответствующей прибыли в цену продажи.

32 . С одной стороны, ответ на этот вопрос будет положительным, если расходы изначально были понесены при осуществлении функции, непосредственной целью которой является продажа конкретного товара или услуги и получение прибыли через постоянное представительство. С другой стороны, ответ будет отрицательным, если на основе фактов и обстоятельств конкретного случая выходит, что расходы были изначально понесены при осуществлении функции, важной целью которой является рационализация общих расходов предприятия или повышение его продаж в целом.

33 . Если товары поставляются для перепродажи как в готовом виде, так и в виде сырья или полуфабрикатов, обычно целесообразно применять положения Пункта 2 и распределять прибыль на счет поставляющего подразделения предприятия,

рассчитанную с учетом принципа “на расстоянии вытянутой руки". Однако, даже здесь могут быть исключения. Одним из примеров может послужить ситуация, когда товары поставляются не для перепродажи, а для временного использования в торговле, так что может быть целесообразным, чтобы подразделения предприятия, совместно использующие материалы, оплачивали только свою долю в расходах на такие материалы; к примеру, в случае оборудования, расходы на амортизацию, связанные с его использованием каждым из этих подразделений. Конечно, не стоит забывать о том, что простой факт покупки товаров не представляет собой постоянное представительство (подпункт 4 г) Статьи 5), так что в таких обстоятельствах вопрос о распределении прибыли не возникает.

34 . В случае нематериальных прав, правила, касающиеся отношений между предприятиями одной группы (например, выплаты роялти или договоренности о разделении расходов) не могут применяться к отношениям между частями одного предприятия. Действительно, может быть чрезвычайно сложно распределить “право собственности” на нематериальное право исключительно одной части предприятия и утверждать, что эта часть предприятия должна получать роялти от других частей, как если бы она была независимым предприятием. Поскольку имеется только одно юридическое лицо, невозможно закрепить юридическое право собственности за любой конкретной частью предприятия, и с практической точки зрения часто бывает сложно отнести расходы по созданию исключительно на счет одной части предприятия. Следовательно, может быть предпочтительным рассматривать расходы по созданию нематериальных прав как относящиеся на счет всех частей предприятия, которое будет их использовать, и понесенные от имени различных частей предприятия, к которым они соответственно относятся. В таких обстоятельствах было бы целесообразным распределять между различными частями предприятия фактические расходы по созданию или приобретению таких нематериальных прав, а также расходы, впоследствии понесенные в отношении таких нематериальных прав, без каких-либо надбавок на прибыль или роялти. При этом налоговые органы должны знать о том, что возможные негативные последствия, связанные с любыми исследованиями и разработками (например, ответственность, связанная с продукцией и ущербом окружающей среде), должны также распределяться между различными частями предприятия, таким образом, в соответствующих случаях, приводя к возникновению компенсационного сбора.

35 . Сфера услуг – это та область, в которой могут возникнуть сложности при определении того, следует ли в конкретном случае начислять плату за услугу между различными частями одного предприятия по ее фактической стоимости или по этой стоимости плюс надбавка, чтобы отнести прибыль на счет той части предприятия, которая оказывает услугу. Осуществляемая предприятием или его частью торговля может включать оказание таких услуг, а за их предоставление может начисляться

стандартная ставка. В таком случае обычно является целесообразным начислять плату за услугу по той же ставке, что начисляется внешнему клиенту.

36 . Если основная деятельность постоянного представительства заключается в предоставлении конкретных услуг предприятию, которому оно принадлежит, и если эти услуги обеспечивают предприятию реальное преимущество, а затраты по ним представляют собой значительную часть расходов предприятия, страна нахождения может потребовать включить удельную прибыль в сумму расходов. По возможности, страна нахождения должна стараться избегать схематических решений и полагаться на стоимость этих услуг в заданных обстоятельствах каждого случая.

37 . Тем не менее, чаще предоставление услуг является просто частью деятельности по общему руководству компанией в целом, например, когда, предприятие внедряет общую систему обучения, и сотрудники всех подразделений предприятия получают выгоду от этого. В таком случае обычно целесообразно рассматривать стоимость оказания услуг как часть общих административных расходов предприятия в целом, которые должны распределяться на основе фактических затрат между различными частями предприятия в той мере, в которой расходы были понесены для целей этих частей предприятия, без каких-либо надбавок для отнесения прибыли на счет другой части предприятия.

38 . При рассмотрении услуг, оказываемых в ходе общего руководства предприятием, возникает вопрос, следует ли считать, что какую-либо часть общей прибыли предприятия следует считать возникшей в результате надлежащего управления. Рассмотрим случай компании, головной офис которой расположен в одной стране, но вся ее деятельность осуществляется через постоянное представительство, расположенное в другой стране. В крайнем случае вполне может случиться так, что только собрания директоров проводились в головном офисе, а вся остальная деятельность компании, кроме чисто формальной юридической деятельности, осуществлялась в постоянном представительстве. В таком случае есть что сказать по поводу точки зрения о том, что как минимум часть прибыли всего предприятия была получена благодаря умелому управлению и деловым качествам директоров, и поэтому часть прибыли предприятия должна относиться к стране, на территории которой расположен головной офис. Если компанией управляла управляющая компания, то, несомненно, такая компания взимала плату за свои услуги, которая могла представлять собой просто процент от прибыли предприятия. Но какими бы ни были теоретические достоинства такого курса, практические соображения говорят против них. В приведенном случае расходы на управление, конечно же, были бы сопоставлены с прибылью постоянного представительства в соответствии с положениями Пункта 3, но, когда вопрос рассматривается в целом, считается, что было бы неправильно продвигаться дальше, вычитая и принимая во внимание некоторую условную цифру в качестве "прибыли от управления". В случаях, аналогичных упомянутому выше

крайнему случаю, поэтому не следует принимать во внимание какие-либо условные цифры в качестве прибыли от управления при определении облагаемой налогом прибыли постоянного представительства.

39 . Конечно, может случиться так, что страны, в которых принято распределять некоторую часть общей прибыли предприятия его головному офису, чтобы представить прибыль от эффективного управления, пожелают продолжить осуществлять такие распределения. Ни одно из положений Статьи не имеет своей цель предотвратить это. Тем не менее, из сказанного в вышеприведенном Пункте 38 следует, что страна, на территории которой расположено постоянное представительство, никоим образом не обязана вычитать при расчете прибыли, относимой на счет этого постоянного представительства, сумму, которая должна представлять пропорциональную часть прибыли от управления, относимую на счет головного офиса.

40 . Вполне вероятно, что если страна, на территории которой расположен головной офис предприятия, распределяет головному офису некоторый процент прибыли предприятия только в отношении эффективного управления, в то время как страна, где расположено постоянное представительство, не делает этого, итоговая сумма, подлежащая обложению налогом в двух странах, будет больше, чем должна быть. В любом случае, страна, на территории которой расположен головной офис предприятия, должна проявить инициативу по организации таких корректировок при расчете налоговой ответственности в этой стране, которые могут быть необходимы для устранения двойного налогообложения.

41. Рассмотрение процентных начислений вызывает особые вопросы. Во-первых, могут существовать суммы, которые под именем процентов взимаются головным офисом со своего постоянного представительства в отношении внутренних "займов" первого второму. За исключением финансовых предприятий, таких как банки, общепринято, что такие внутренние "проценты" не требуют признания. Это происходит по следующим причинам:

С юридической точки зрения, перевод капитала под уплату процентов и обязательство выплатить полную сумму в установленный срок на самом деле является формальным актом, несовместимым с действительным правовым характером постоянного представительства.

— С экономической точки зрения, внутренние долги и денежные требования могут оказаться несуществующими, поскольку, если предприятие финансируется исключительно или преимущественно за счет собственных средств, ему не должно быть разрешено вычитать процентные начисления, которые оно, очевидно, не должно платить. Хотя, по общему признанию, симметричные начисления и поступления не исказят общую прибыль предприятия, промежуточные результаты вполне могут быть изменены произвольно.

42. По этой причине, запрет на вычеты для внутренних долгов и денежных требований должен продолжать применяться в целом, с учетом особого положения банков согласно указанному ниже.

43. Еще одним вопросом является вычет процентов по долгам, фактически понесенным предприятием. Такие долги могут частично или полностью относиться к деятельности постоянного представительства; действительно, займы, предоставленные предприятием, будут служить целям головного офиса, постоянного представительства, или обоих. В связи с этими долгами возникает вопрос, как определить часть процентов, которая должна вычитаться при расчете прибыли, относимой на счет постоянного представительства.

44 . Подход, предлагавшийся в этом Комментарии до 1994 г., а именно, прямое и косвенное распределение фактических долговых начислений, не предоставил практического решения, в первую очередь, поскольку он вряд ли будет применяться единообразно. Кроме того, хорошо известно, что косвенное распределение общей суммы процентных платежей или той части процентов, которая остается после определенных прямых распределений, сталкивается с практическими сложностями. Также хорошо известно, что прямое распределение общих процентных расходов может неточно отражать расходы на финансирование постоянного представительства, поскольку налогоплательщик может иметь возможность контролировать, где регистрируются займы, и могут понадобиться корректировки для отражения реальной экономической ситуации, в частности, тот факт, что от независимого предприятия обычно ожидается, что оно будет иметь определенный уровень "свободного" капитала.

45 . Следовательно, большинство стран-участников считают, что было бы предпочтительнее искать практическое решение, которое учитывало бы структуру капитала, подходящую как для организации, так и для выполняемых функций. Эта подходящая структура капитала будет учитывать тот факт, что для осуществления своей деятельности постоянному представительству требуется определенная сумма финансирования, состоящая из "свободного" капитала и долга под проценты. Таким образом, цель состоит в том, чтобы отнести на счет постоянного представительства сумму процентов без заинтересованности после распределения соответствующей суммы "свободного" капитала в целях поддержки функций, активов и рисков постоянного представительства. Согласно принципу "на расстоянии вытянутой руки", постоянное представительство должно иметь достаточный капитал для поддержки его функций, активов, экономическим собственником которых оно является, и взятых им на себя рисков. В финансовом секторе нормативные акты предусматривают минимальные уровни регулятивного капитала, чтобы обеспечить наличие финансовой подушки в случае, если какие-либо из рисков, типичных для бизнеса, приведут к финансовым убыткам. Капитал обеспечивает аналогичную подушку для защиты от кристаллизации риска в нефинансовых секторах.

46. Как поясняется в разделе D-2 (v)b) Части I Доклада Отнесение прибыли на счет постоянных представительств, существуют различные приемлемые подходы к распределению "свободного" капитала, которые могут дать результат, соответствующий принципу "на расстоянии вытянутой руки". Каждые подход имеет свои собственные сильные и слабые стороны, которые становятся более или менее существенными в зависимости от фактов и обстоятельств конкретных случаев. В различных методах используются разные отправные точки для определения суммы " свободного" капитала, относящегося к постоянному представительству, которые либо делают больший акцент на фактической структуре предприятия, частью которого является постоянное представительство, либо, в качестве альтернативы, на структурах капитала сопоставимых независимых предприятий. Ключом к распределению " свободного" капитала является признание:

— существования сильных и слабых сторон любого подхода, и в каких случаях они, вероятно, будут присутствовать;

— что существует не единственная рыночная сумма "свободного" капитала, а ряд потенциальных распределений капитала, в рамках которых можно найти сумму " свободного" капитала, которая соответствует основным принципам, изложенным выше .

47. В то же время признается, что наличие различных приемлемых подходов к отнесению

"свободного" капитала на счет постоянного представительства, которые могут дать соответствующий принципу “на расстоянии вытянутой руки" результат, может привести к возникновению проблемы двойного налогообложения. Основная проблема, которая особенно остро стоит для финансовых учреждений, заключается в том, что если нормы внутреннего законодательства Государства, на территории которого расположено постоянное представительство, и Государства предприятия требуют применения различных приемлемых подходов к отнесению рыночной суммы свободного капитала на счет постоянного представительства, сумма прибыли, рассчитанная Государством постоянного представительства, может быть выше, чем сумма прибыли, рассчитанная Государством предприятия для целей освобождения от двойного налогообложения.

48. Учитывая важность этого вопроса, Комитет приступил к поиску практического решения. Страны-участники ОЭСР поэтому согласились принять для целей определения суммы процентного вычета, которая должна будет использоваться при расчете освобождения от двойного налогообложения, распределение капитала, полученного от применения подхода, использованного Государством, на территории которого расположено постоянное представительство, если соблюдены следующие условия: во-первых, если разница в распределении капитала между этим Государством и Государством предприятия происходит по причине противоречий в выборе методов

распределения капитала, предусмотренных внутренними законодательствами, и, во-вторых, если существует соглашение, что Государство, на территории которого расположено постоянное представительство, использовало разрешенный подход к распределению капитала, и также существует соглашение, что этот подход дает результат, соответствующий принципу “на расстоянии вытянутой руки" в конкретном случае. Страны-участники ОЭСР считают, что они могут достигнуть этого результата при помощи собственного внутреннего законодательства, посредством интерпретации Статей 7 и 23, либо используя процедуру достижения взаимной договоренности, предусмотренную Статьей 25, и, в частности, возможность, предлагаемую этой Статьей , для решения любых вопросов, касающихся применения или толкования их налоговых соглашений.

49. Как уже упоминалось, к внутренним процентным начислениям по ссудам между разными частями финансового учреждения (например, банка), применяются особые соображения, поскольку предоставление и получение ссуд тесно связано с обычной деятельностью таких предприятий. Эта проблема, а также другие проблемы, связанные с применением Статьи 7 в отношении постоянных представительств банков и предприятий, осуществляющих глобальную торговлю, обсуждается в Частях II и III Доклада Отнесение прибыли на счет постоянных представительств.

50. Определение инвестиционных активов, относимых на счет постоянного представительства, через которое осуществляется страховая деятельность, также приводит к возникновению определенных вопросов, которые обсуждаются в Части IV Доклада.

51. Обычно обнаруживается, что существуют или могут быть созданы адекватные отчеты для каждой части или отдела предприятия, чтобы прибыль или расходы, скорректированные при необходимости, могла распределяться на счет конкретной части предприятия со значительной степенью точности. Считается, что этот метод распределения в целом предпочтителен в случаях, когда его целесообразно применять. Тем не менее, существуют обстоятельства, при которых этого может не происходить, и Пункты 2 и 3 никоим образом не подразумевают, что другие методы не могут надлежащим образом применяться там, где это уместно, для получения прибыли постоянного представительства на основе принципа "отдельного предприятия". Например, вполне может быть, что прибыль страховых компаний удобнее всего определять с помощью специальных методов расчета, например, путем применения соответствующих коэффициентов к валовым премиям, полученным от держателей полисов в соответствующей стране. Опять же, в случае относительно небольшого предприятия, действующего по обе стороны границы между двумя странами, может не существовать надлежащих отчетов для постоянного представительства либо средств для их создания. Могут быть также другие случаи, когда дела постоянного представительства настолько тесно связаны с делами головного офиса, что их

невозможно будет распутать на какой-либо строгой основе счетов филиалов. Если в таких случаях было принято оценивать коммерческую прибыль постоянного представительства с учетом подходящего критерия, может быть вполне приемлемым и дальше следовать этому методу, невзирая но то, что сделанная таким образом оценка может не иметь такой высокой степени точности измерения, как адекватные отчеты. Даже если такой курс не являлся привычным, в исключительных случаях может потребоваться по практическим соображениям оценить коммерческую прибыль на основе других методов.

Пункт 4

52. В некоторых случаях сложилась практика определения прибыли, относимой на счет постоянного представительства, не на основе отдельных счетов или оценивая коммерческую прибыль, а путем простого распределения общей прибыли предприятия с учетом различных формул. Такой метод отличается от предусмотренных в Пункте 2, поскольку он подразумевает не распределение прибыли на основе принципа отдельного предприятия, а на основе распределения общей прибыли; и действительно, это могло бы дать результат в цифровом выражении, который бы отличался от результата, полученного при помощи вычисления на основе отдельных счетов. Пункт 4 разъясняет, что такой метод может и дальше использоваться Государством-участников, если его применение принято в этом Государстве, даже если полученные с его помощью данные иногда в некоторой степени отличаются от тех, которые были бы получены по отдельным счетам, при условии, что что можно справедливо утверждать, что результат соответствует принципам, содержащимся в этой Статье. Вместе с тем подчеркивается, что в целом прибыль, подлежащая отнесению на счет постоянного представительства, должна определяться с учетом счетов представительства, если они отражают реальные факты. Считается, что метод распределения, основанный на распределении общей прибыли, в целом не так целесообразен, как метод, который учитывает только деятельность постоянного представительства, и должен использоваться только в исключительных случаях, когда это исторически сложилось и в целом принято в соответствующей стране налоговыми органами и налогоплательщиками в качестве удовлетворительного метода. Подразумевается, что Пункт 4 может быть удален, если ни одно из Государств не использует такой метод. Тем не менее, если Договаривающиеся государства желают иметь возможность использовать метод, не являвшиеся привычным в прошлом, в Пункт в разъяснительных целях следует внести поправки путем двусторонних переговоров.

53. Мы полагаем, что в рамках настоящего Комментария было бы неуместным пытаться подробно обсуждать множество различных методов, включающих распределение общей прибыли, принятых для этой цели в конкретных областях. Эти методы были хорошо задокументированы в соглашениях по международному налогообложению. Однако, возможно, было бы нелишним вкратце перечислить

некоторые из основных видов и изложить в самом общем виде некоторые указания по их использованию.

54. Важной чертой метода, включающего распределение общей прибыли, является то, что пропорциональная часть прибыли всего предприятия распределяется его части, при этом предполагается, что все части предприятия внесли свой вклад на основе критерия или критериев, принятых в отношении рентабельности всего предприятия. Разница между одним из таких методов и другим возникает по большей части из-за различных критериев, использованных для определения правильной пропорции в общей прибыли. Было бы справедливым сказать, что обычно применяемые критерии можно разделить на три основных категории, а именно, основанные на доходах предприятия, его расходах или структуре капитала. Первая категория охватывает методы распределения, основанные на обороте или комиссии, вторая - на заработной плате, а третья – на доле общего оборотного капитала предприятия, распределенной каждому филиалу или подразделению. Конечно, невозможно сказать на пустом месте, что любой из этих методов по своему характеру точнее, чем другие; уместность того или иного метода будет зависеть от обстоятельств, к которым он применяется. В случае некоторых предприятий, например, оказывающих услуги или производящих запатентованные изделия с высокой прибыльностью, чистая прибыль будет во многом зависеть от оборота. Для страховых компаний может оказаться целесообразным распределить общую прибыль с учетом премий, полученных от держателей полисов в каждой из соответствующих стран. В случае предприятия, производящего товары с высокой стоимостью сырья или рабочей силы, прибыль может быть более тесно связана с расходами. В случае банковских и финансовых концернов, наиболее уместным критерием может быть доля общего оборотного капитала. Считается, что общая цель любого метода, включающего распределение общей прибыли, должна заключаться чтобы получить цифры налогооблагаемой прибыли, максимально приближенные к цифрам, которые были бы получены на основе отдельных счетов, и что было бы нежелательно пытаться в этой связи сформулировать какие-либо конкретные указания, отличные от тех которые налоговый орган должен определить после консультации с органами других соответствующих стран, по использованию метода, который с учетом всех известных фактов, представляется наиболее вероятным для получения такого результата..

55 . Использование любого метода, распределяющего части предприятия долю в общей прибыли, конечно, поднимает вопрос о методе, который должен использоваться при расчете общей прибыли предприятия. Этот вопрос вполне может рассматриваться по-разному в соответствии с законодательством разных стран. Это не та проблема, которую было бы целесообразно попытаться решить, установив жесткие правила. Вряд ли можно ожидать, что будет принято, что подлежащая распределению прибыль должна быть прибылью, рассчитанной в соответствии с законодательством конкретной

страны; каждой заинтересованной стране должно быть предоставлено право рассчитывать прибыль в соответствии с положениями собственного законодательства.

Пункт 5

56 . В Пункте 4 Статьи 5 перечислен ряд примеров деятельности, которая, даже при осуществлении через постоянное место ведения деятельности, не считается включенной в понятие "постоянное представительство". При рассмотрении правил распределения прибыли постоянному представительству наиболее важным из этих примеров является деятельность, упомянутая в Пункте 5 данной Статьи, т.е. отдел закупок.

57 . Пункт 5, конечно, не касается организации, учрежденной исключительно в целях осуществления закупок; такая организация не является постоянным представительством, и поэтому положения данной Статьи, касающиеся распределения прибыли, не применяются. В этом Пункте рассматривается постоянное представительство, которое, хотя и занимается другой деятельностью, также занимается закупками для своего головного офиса. В таком случае Пункт предусматривает, что прибыль постоянного представительства не должна увеличиваться путем добавления к ней условной суммы прибыли от закупок. Из этого, конечно, следует, что любые расходы, связанные с закупочной деятельностью, также будут исключаться при расчете облагаемой налогом прибыли постоянного представительства.

Пункт 6

58 . Цель данного пункта состоит в том, чтобы четко обозначить, что однажды использованный метод распределения не должен изменяться просто потому, что в конкретном году какой-либо другой метод дает более благоприятные результаты. Одна из целей соглашения об избежании двойного налогообложения состоит в том, чтобы дать предприятию Договаривающегося государства некоторую степень уверенности в том, какой налоговый режим будет предоставлен его постоянному представительству в другом Договаривающемся государстве, а также той части предприятия в его Государстве регистрации, которая ведет дела с постоянным представительством; по этой причине, Пункт 6 гарантирует непрерывность и последовательность налогового режима.

Пункт 7

59 . Хотя в Конвенции не было сочтено необходимым дать определение понятию " прибыль", тем не менее следует понимать, что при использовании в этой Статье и иных местах Конвенции данный термин имеет широкое значение, включая весь доход, полученный от осуществления деятельности предприятия. Такое широкое значение соответствует использованию термина в налоговых законодательствах большинства стран-членов ОЭСР.

60 . Тем не менее, такая трактовка понятия "прибыль" может привести к возникновению некоторой неопределенности в отношении применения Конвенции. Если прибыль предприятия включает категории дохода, рассматриваемые отдельно в других Статьях Конвенции, например, дивиденды, то может быть задан вопрос о том, регулируется ли налогообложение этой прибыли специальной Статьей касаемо дивидендов, и т.д., или положениями этой Статьи.

61 . Если применение этой Статьи и соответствующей специальной Статьи приведет к возникновению одного и того же налогового режима, то этот вопрос не имеет большого практического значения. Кроме того, следует отметить, что некоторые из специальных Статей содержат конкретные положения, отдающие приоритет конкретной Статье (см. Пункт 4 Статьи 6, Пункт 4 Статей 10 и 11, Пункт 3 Статьи 12 и Пункт 2 Статьи 21).

62 . Тем не менее, представлялось желательным установить правило толкования с целью уточнения сферы применения этой Статьи по отношению к другим Статьям, касающимся определенной категории доходов. В соответствии с практикой, которой обычно придерживаются в существующих двусторонних соглашениях, Пункт 7 в первую очередь отдает предпочтение специальным Статьям, касающимся дивидендов, процентов, и т.д. Из правила следует, что данная Статья будет применяться к коммерческой прибыли, не относящейся к категориям дохода, охватываемым специальными Статьями, и, кроме того, к дивидендам, процентам, и т.д., которые в соответствии с Пунктом 4 Статей 10 и 11, Пунктом 3 Статьи 12 и Пунктом 2 Статьи 21 подпадают под действие этой Статьи (см. Пункты 12 - 18 Комментария к Статье 12, где обсуждаются принципы, регулирующие вопрос о том, следует ли в конкретном случае программного обеспечения классифицировать платежи как коммерческую прибыль в рамках Статьи 7 или как прибыль с капитала в рамках Статьи 13, с одной стороны, или как роялти в рамках Статьи 12, с другой стороны). Подразумевается, что статьи дохода, включенные в специальные Статьи, могут, с учетом положений Конвенции, облагаться налогом либо отдельно, либо как коммерческая прибыль в соответствии с законодательством Договаривающихся государств.

63 . Договаривающиеся государства могут на двусторонней основе согласовать специальные пояснения или определения, касающиеся понятия "прибыль", с целью разъяснения различия между этим термином и т.н. понятием дивидендов. В частности, это может быть сочтено целесообразным, если в обсуждаемом соглашении имеются отклонения от определений, приведенных в специальных Статьях в отношении дивидендов, процентов и роялти. Может быть также сочтено целесообразным, если Договаривающиеся государства пожелают уведомить о том, что в соответствии с внутренним налоговым законодательством одного или обоих Государств, термин " прибыль" включает специальные классы поступлений, такие как доход от отчуждения или сдачи в аренду бизнеса или движимого имущества, используемого в деловой

деятельности. В этой связи, возможно, придется рассмотреть вопрос о целесообразности включения дополнительных правил для распределения такой специальной прибыли.

64 . Следует также отметить, что, хотя определение понятия "роялти" в Пункте 2 Статьи 12 проекта Конвенции 1963 г. и Типовой конвенции 1977 г. включало платежи " за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования", ссылка на эти платежи впоследствии была удалена из этого определения в целях обеспечения того, чтобы доход от аренды промышленного, коммерческого или научного оборудования, включая доход от аренды контейнеров, подпадал под действие положений Статьи 7, а не Статьи 12, что является результатом, который Комитет по бюджетно-финансовым вопросам считает целесообразным, учитывая характер такого дохода.

Замечания к Комментарию

65 . Италия и Португалия считают важным принять во внимание, что, независимо от значения, приведенного в четвертом предложении Пункта 8, в том, что касается метода расчета налогов, новая редакция модели, т.е. исключение Статьи 14, не влияет на национальные системы.

66. Бельгия не может разделить взгляды, изложенные в Пункте 13 Комментария. Бельгия считает, что применение законодательства о контролируемых иностранных компаниях противоречит положениям Пункта 1 Статьи 7. Это особенно касается случая , когда Договаривающееся государство облагает одного из своих резидентов налогом на доход, полученный иностранной организацией, используя предположение, приписывающее этому резиденту пропорционально его участию в капитале иностранной организации доход, полученный этой организацией. Таким образом, это Государство увеличивает налогооблагаемую базу своего резидента, включая в нее доход, который был получен не резидентом, в иностранной организацией, которая не облагается налогом со стороны этого Государства в соответствии с Пунктом 1 Статьи 7 . Таким образом, это Договаривающееся государство игнорирует правосубъектность иностранной организации и действует в нарушение Пункта 1 Статьи 7.

67. Люксембург не согласен с трактовкой в Пункте 13, предусматривающей, что Пункт 1 Статьи 7 не ограничивает права Договаривающегося государства облагать налогом собственных резидентов в соответствии с положениями о контролируемых иностранных компаниях, содержащимися в его внутреннем законодательстве, поскольку такая трактовка ставит под сомнение основополагающий принцип, приведенный в Пункте 1 Статьи 7.

68. Что касается Пункта 13, Ирландия выражает свое общее замечание в Пункте 27.5 Комментария к Статье 1.

69. Что касается Пункта 45, Греция отмечает, что внутреннее законодательство Греции не предусматривает каких-либо правил или методов для отнесения "свободного

" капитала на счет постоянных представительств. В отношении займов, предоставленных предприятием, которые частично или полностью относятся к деятельности постоянного представительства, Греция допускает вычет той части процентов, которая соответствует сумме займа, предоставленного головным офисом и фактически переведенного постоянному представительству.

70 . Португалия желает сохранить за собой право не придерживаться точки зрения, изложенной в Пункте 45 Комментария к Статье 7, за исключением случаев, когда существуют конкретные положения внутреннего законодательства, предусматривающие определенные уровни "свободного" капитала для постоянных представительств.

71 . В отношении Пункта 46, Швеция желает уточнить, что, по ее мнению, различные подходы к распределению "свободного" капитала, которые Пункт считает " приемлемыми", не обязательно приведут к результату в соответствии с принципом “на расстоянии вытянутой руки". Следовательно, рассматривая факты и обстоятельства каждого случая для определения того, соответствует ли сумма процентного вычета, полученная в результате применения этих подходов, принципу "на расстоянии вытянутой руки", Швеция во многих случаях не будет считать, что подход других Государств соответствует принципу "на расстоянии вытянутой руки". Швеция придерживается мнения, что в этой связи часто будет происходить двойное налогообложение, требующее использования процедуры достижения взаимной договоренности.

72 . Португалия желает сохранить за собой право не следовать "симметричному" подходу, описанному в Пункте 48 Комментария к Статье 7, поскольку внутреннее законодательство Португалии не предусматривает каких-либо правил или методов для отнесения "свободного" капитала на счет постоянных представительств. При устранении двойного налогообложения в соответствии со Статьей 23 Португалия как страна регистрации определяет сумму прибыли, относимую на счет постоянного представительства в соответствии с внутренним законодательством.

73 . Германия, Япония и США, соглашаясь с практическим решение, описанным в Пункте 48, желают уточнить, каким образом будет внедряться это соглашение. Ни Германия, ни Япония, ни США не могут автоматически принимать для всех целей все расчеты Государства, в котором находится постоянное представительство. В случаях, связанных с Германией или Японией, второе условие, описанное в Пункте 48, должно быть удовлетворено посредством процедуры достижения взаимной договоренности в соответствии со Статьей 25. В случае Японии и Соединенных Штатов, налогоплательщик, желающий получить дополнительное ограничение иностранного налогового кредита, должен сделать это посредством процедуры достижения взаимной договоренности, при которой налогоплательщик должен будет доказать уполномоченному органу Японии или США, в зависимости от ситуации, что двойное

налогообложение прибыли постоянного представительства, возникшее в результате противоречивого выбора внутренним законодательством методов распределения капитала, не было устранено после применения механизмов в соответствии с их внутренним законодательством, таких как использование ограничения иностранного налогового кредита, созданного другими сделками.

74 . Что касается Пунктов 6 и 7, Новая Зеландия отмечает, что она не согласна с подходом, предложенным в отношении отнесения прибыли на счет постоянных представительств в целом, согласно указанному в Части I Доклада Отнесение прибыли на счет постоянных представительств.

Оговорки к Статье

75 . Австралия, Чили и Новая Зеландия оставляют за собой право включить положение, разрешающее применение их внутреннего законодательства в отношении обложения налогом прибыли от любой формы страховой деятельности.

76 . Австралия и Новая Зеландия оставляют за собой право включить положение, разъясняющее их право на обложение налогом доли в коммерческой прибыли, на которую резидент Договаривающегося государства имеет бенефициарное право, если эта прибыль была получена доверительным собственником имущества, управляемого по доверенности (кроме определенных паевых инвестиционных фондов, которые для целей налогообложения в Австралии и Новой Зеландии считаются компаниями), от осуществления деятельности в Австралии или Новой Зеландии, в зависимости от ситуации, через постоянное представительство.

77 . Корея и Португалия оставляют за собой право облагать налогом лиц, оказывающих профессиональные услуги или осуществляющих иную деятельность независимого характера, если они находятся на их территории в течение периода или периодов, в совокупности превышающих 183 дней в любом периоде в двенадцать месяцев, даже если эти лица не имеют постоянного представительства (или постоянной базы), доступного им для оказания таких услуг или осуществления деятельности.

78 . Чили, Италия и Португалия оставляют за собой право облагать налогом лиц, оказывающих независимые персональные услуги в соответствии с отдельной статьей, соответствующей Статье 14 в ее редакции до исключения в 2000 г.

79 . США оставляют за собой право внести поправки в Статью 7 чтобы предусмотреть, чтобы при применении Пунктов 1 и 2 Статьи любой доход или прибыль, относимые на счет постоянного представительства в течение его существования, могли облагаться налогом со стороны Договаривающегося государства , на территории которого находится постоянное представительство, даже если платежи откладываются до тех пор, пока постоянное представительство не прекратит свое существование. США также желают отметить, что они сохраняют за собой право применять такое правило также в соответствии со Статьями 11, 12, 13 и 21.

80 . Турция оставляет за собой облагать налогом доход от сдачи в аренду контейнеров налогом у источника выплаты во всех случаях. В случае применения Статей 5 и 7 к такому доходу, Турция хотела бы применять норму о постоянном представительстве к случаям простого депо, депо- агентства и операционного филиала.

81 . Норвегия и США оставляют за собой право рассматривать доход от использования, технического обслуживания или аренды контейнеров, используемых в международных перевозках, в соответствии со Статьей 8 таким же образом, как и доход от морских и воздушных перевозок.

82 . Австралия и Португалия оставляют за собой право при двусторонних переговорах предложить положение о том, что, если информации, доступной уполномоченному органу Договаривающегося государства, недостаточно, чтобы определить прибыль, относимую на счет постоянного представительства предприятия, уполномоченный орган может применить к этому предприятию с этой целью положения налогового законодательства этого Государства, с оговоркой, что это законодательство будет применяться, насколько это позволяет информация, имеющаяся у уполномоченного органа, в соответствии с принципами этой Статьи.

83 . Мексика оставляет за собой право облагать налогом в Государстве, на территории которого расположено постоянное представительство, коммерческую прибыль, получаемую от продажи товаров, осуществляемой непосредственно его головным офисом, расположенным в другом Договаривающемся государстве, при условии, что эти товары аналогичны или подобны тем, которые продаются через это постоянное представительство. Правительство Мексики будет применять это правило только в целях защиты от злоупотреблений, а не в качестве общего принципа "силы притяжения"; таким образом, правило не применяется, если предприятие докажет, что продажи осуществлялись по причинам, отличным получения выгоды в соответствии с Конвенцией.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ОТ МЕЖДУНАРОДНЫХ ПЕРЕВОЗОК МОРСКИМ И ВОЗДУШНЫМ ТРАНСПОРТОМ

Пункт 1

1. Целью Пункта 1, касающегося прибыли от эксплуатации морских или воздушных судов в международном сообщении, является обеспечение того, чтобы такая прибыль облагалась налогом только в одном Государстве. Положение основано на принципе, что право на налогообложение должно оставаться за Договаривающимся государством предприятия. Определение понятия "международное сообщение" приведено в подпункте д) Пункта 1 Статьи 3.

2. До 2017 г. Пункт 1 предусматривал, что права на налогообложение должны оставаться за Договаривающимся государством, на территории которого располагалось фактическое место нахождения органов управления предприятия. Тем нем менее, обзор договорной практики стран, входящих и не входящих в ОЭСР, показал, что большинство из этих Государств предпочитали передать право на налогообложение Государству предприятия, и в статью были внесены соответствующие изменения. Тем не менее, некоторые Государства предпочитают продолжить использование предыдущей формулировки и предоставить исключительное право на налогообложение Государству, на территории которого располагается фактическое место нахождения органов управления предприятия. Такие Государства могут заменить правило следующим образом:

Прибыль от эксплуатации морских или воздушных судов в международных перевозках подлежит налогообложению только со стороны Государства, на территории которого располагается фактическое место нахождения органов управления предприятия.

3. Государства, желающие использовать альтернативную формулировку в вышеприведенном Пункте 2 могут также пожелать рассмотреть конкретный случай, когда фактическое место нахождения органов управления предприятия располагается на борту судна, что можно сделать путем добавления следующего положения:

Если фактическое место нахождения органов управления предприятия, занимающегося перевозками, находится на борту судна, оно считается расположенным на территории Договаривающегося государства, где находится домашняя гавань судна, либо, если такой гавани нет, на территории Договаривающегося государства, резидентом которого является судовладелец.

4. Охватываемая прибыль состоит, в первую очередь, из прибыли, непосредственно полученной предприятием от транспортировки пассажиров или грузов морскими или воздушными судами (собственными, арендованными, или иным образом находящимися в распоряжении предприятия), которые оно эксплуатирует в международных перевозках. Тем не менее, по мере развития международных перевозок , предприятия, занимающиеся морскими и воздушными перевозками, постоянно осуществляют широкий спектр деятельности чтобы разрешать, содействовать или поддерживать свои международные перевозки. Пункт также охватывает прибыль от деятельности, прямо связанной с такими операциями, а также прибыль от деятельности , непосредственно не связанной с эксплуатацией морских или воздушных судов предприятия в международных перевозках, если она представляет собой вспомогательную деятельность в этой связи.

4.1 Любая деятельность, осуществляемая в основном в связи перевозками предприятием пассажиров или грузов морским или воздушным транспортом, который

оно эксплуатирует при осуществлении международных перевозок, должна считаться непосредственно связанной с такими перевозками.

4.2 Деятельность, которую предприятию не нужно осуществлять для целей собственной эксплуатации морских или воздушных судов в международных перевозках, но которая вносит незначительный вклад в отношении такой эксплуатации и так тесно связана с такой эксплуатацией, что не считается отдельным бизнесом или источником дохода предприятия, следует считать вспомогательной для эксплуатации морских или воздушных судов в международных перевозках.

4.3 Учитывая эти принципы, в следующих Пунктах обсуждается степень, в которой Пункт 1 применяется в отношении конкретных видов деятельности, которые могут осуществляться предприятием, участвующим в эксплуатации морских или воздушных судов в международных перевозках.

5. Прибыль, полученная от сдачи в аренду для чартерных рейсов полностью оборудованного, снабженного экипажем и поставленного морского или воздушного судна, должна рассматриваться как прибыль от перевозки пассажиров или грузов. В противном случае большая часть судоходных или воздушных перевозок не подпадала бы под действие этого положения. Тем не менее, Статья 7, а не 8, применяется в отношении прибыли от сдачи в аренду морского или воздушного судна на основе договора о фрахтовании судна без экипажа, за исключением случаев, когда она является вспомогательной деятельностью предприятия, занимающегося международной эксплуатацией морских или воздушных судов.

6. Прибыль, полученная предприятием от перевозки пассажиров или грузов способом, отличным от перевозок морским или воздушным транспортом, который оно эксплуатирует в международных перевозках, подпадает под действие Пункта в случае, если такие перевозки непосредственно связаны с эксплуатацией этим предприятием, морских или воздушных судов в международных перевозках или являются вспомогательной деятельностью. Одним из примеров может служить предприятие, участвующее в международных перевозках, которое выполняет международные перевозки некоторых из своих пассажиров или грузов морским или воздушным транспортом, эксплуатируемым другими предприятиями, например, в соответствии с соглашениями о код-шеринге или слот-чартере, либо чтобы воспользоваться преимуществами более раннего плавания. Другим примером может служить авиакомпания, занимающаяся автобусными перевозками, связывающими город с аэропортом, главным образом для обеспечения доступа в этот аэропорт и из него пассажирам своих международных рейсов.

7. Еще одним примером может служить предприятие, занимающееся перевозками пассажиров или грузов морским или воздушным транспортом в международном сообщении, которое обязуется забирать этих пассажиров или грузы в стране, из которой осуществляется перевозка, либо транспортировать или доставить их в страну

назначения любым видом сухопутных перевозок, осуществляемым данными предприятиями. В таком случае, любая прибыль, полученная первым предприятием от организации такой перевозки с помощью других предприятий, подпадает под действие Пункта даже в случае, если другие предприятия, осуществляющие такие сухопутные перевозки, не получат прибыли.

8. Предприятие часто продает билеты от имени других транспортных предприятий в месте, которое оно обслуживает, в основном, для продажи билетов на рейсы морских или воздушных судов, которые оно осуществляет в международном сообщении. Такая продажа билетов от имени других предприятий будет либо напрямую связана с рейсами морских или воздушных судов, эксплуатируемых предприятием (например, продажа билетов, выпущенных другим предприятием, на внутренний отрезок международного рейса, предлагаемого предприятием), либо будет представлять собой вспомогательную деятельность для собственных продаж. Поэтому, прибыль, полученная первым предприятием от продажи таких билетов, подпадает под действие Пункта.

8.1 Реклама, которую предприятие может размещать для других предприятий в журналах, предлагаемых на борту эксплуатируемых им морских или воздушных судов, либо в местах своей деятельности (например, билетные кассы), представляет собой вспомогательную деятельность по отношению к эксплуатации этих судов, а прибыль, полученная благодаря такой рекламе, подпадает под действие Пункта.

9. Контейнеры широко используются в международном сообщении. Часто такие контейнеры используются при сухопутных перевозках. Прибыль, получаемая предприятием, занимающимся международными перевозками, от аренды контейнеров, обычно либо напрямую связана, либо сопутствует эксплуатации им морских или воздушных судов в международном сообщении, и в этом случае входит в сферу применения Пункта. Тот же вывод будет применяться в отношении прибыли, полученной таким предприятием от краткосрочного хранения таких контейнеров (например, когда предприятие взимает с клиента плату за хранение загруженного контейнера на складе в ожидании поставки) или от штрафов из-за вынужденной задержки при просрочке возврата контейнеров.

10. Предприятие, имеющее активы или персонал в иностранном государстве для целей эксплуатации своих морских или воздушных судов в международном сообщении , может получать доход от предоставления товаров или оказания услуг в этом государстве другим транспортным предприятиям. Это может включать (к примеру) предоставление товаров и оказание услуг инженерами, наземным персоналом и персоналом, занимающимся обслуживанием оборудования, грузчиками, персоналом пищеблока и персоналом, обслуживающим клиентов. Если предприятие предоставляет такие товары или оказывает услуги другим предприятиям, и такая деятельность прямо связана или сопутствует эксплуатации морских или воздушных судов предприятия,

прибыль от предоставления таких товаров или оказания услуг другим предприятиям подпадает под действие Пункта.

10.1 Например, предприятия, занимающиеся международными перевозками, могут заключить соглашения об объединении ресурсов в целях снижения затрат на содержание объектов, необходимых для эксплуатации их морских или воздушных судов в других странах. Например, если авиакомпания в соответствии с договором Технического пула международных авиакомпаний соглашается предоставлять запасные части или услуги по техническому обслуживанию другим авиакомпаниям, чьи самолеты приземляются в определенном месте (что позволяет ее воспользоваться этими услугами в других местах), деятельность, осуществляемая в соответствии с этим договором, является сопутствующей эксплуатации самолета в международных перевозках.

11. [Удалено]

12 . Пункт не применяется к верфям, эксплуатируемым в одной стране судоходным предприятием, фактическое место нахождения органов управления которого расположено в другой стране.

13 . [Номер изменен]

14 . Инвестиционный доход судоходных или авиатранспортных предприятий (например, доход от акций, облигаций или займов) подлежит рассмотрению в режиме, обычно применяемом к этому классу доходов, за исключением случаев, когда инвестиции, генерирующие доход, осуществляются в качестве неотъемлемой части ведения бизнеса или эксплуатации морских или воздушных судов в международных перевозках в Договаривающемся государстве, так что инвестиции можно считать непосредственно связанными с такой эксплуатацией. Таким образом, Пункт будет применяться к процентному доходу, полученному, к примеру, за счет денежных средств, требуемых в Договаривающемся государстве для осуществления такой деловой деятельности, или облигаций, размещенных в качестве обеспечения, если это требуется в соответствии с законом для осуществления деловой деятельности: в таких случаях, инвестиции необходимы, чтобы позволить эксплуатацию морских или воздушных судов в этом месте. Тем не менее, Пункт не будет применяться к процентному доходу, полученному в ходе работы с денежными потоками или другой казначейской деятельности для постоянных представительств предприятия, на счет которого доход не относится, либо для ассоциированных предприятий, независимо от того, расположены ли они на территории Договаривающегося государства или за ее пределами, либо для головного офиса (централизация казначейской и инвестиционной деятельности), а также к процентному доходу, созданному краткосрочными инвестициями прибыли, полученной в результате местной деятельности предприятия, если для ведения такой деятельности в инвестированных средствах нет необходимости.

14.1 От предприятий, занимающихся эксплуатацией морских или воздушных судов в международном сообщении, может потребоваться приобрести и использовать с этой целью разрешения и льготы на выбросы (характер этих разрешений и льгот объясняется в Пункте 75.1 Комментария к Статье 7). Пункт 1 применяется к доходу, полученному такими предприятиями в связи с такими разрешениями и льготами, если такой доход представляет собой неотъемлемую часть осуществления деловой деятельности по эксплуатации морских или воздушных судов в международном сообщении, например, если разрешения приобретаются с целью эксплуатации морских или воздушных судов, либо если разрешения, приобретенные с этой целью, впоследствии будут продаваться, когда станет понятно, что в них нет необходимости.

Эксплуатация лодок, вовлеченных в перевозки по внутренним водным путям

15 . Государства, желающие применять тот же режим к перевозкам по рекам, каналам и озерам, что и к перевозкам морским и воздушным транспортом в международном сообщении, могут сделать это, включив следующее положение в свои двусторонние соглашения:

Прибыль предприятия Договаривающегося государства от эксплуатации судов, участвующих в перевозках по внутренним водным путям, подлежит обложению налогом только в этом Государстве.

16 . Вышеупомянутое положение будет применяться не только по отношению к перевозкам по внутренним водным путям между двумя или более странами (в этом случае оно пересекается с Пунктом 1), но и к перевозкам по внутренним водным путям, осуществляемым предприятием одного Государства между двумя пунктами в другом Государстве. Альтернативная формулировка, приведенная в вышеуказанном Пункте 2, в соответствии с которой право на обложение налогом предоставляется Государству, на территории которого расположено фактическое место нахождения органов управления предприятия, также применяется к вышеприведенному положению. Если используется это альтернативное положение, будет целесообразным добавить ссылку на "судна, занятые в перевозках по внутренним водным путям" в Пункте 3 Статей 13 и 22 для обеспечения того, чтобы такие судна рассматривались таким же образом, как и морские и воздушные суда, участвующие в международных перевозках (см. также Пункт 9.3 Комментария к Статье 15). Кроме того, принципы и примеры, включенные в вышеприведенные Пункты 4 и 14, будут применяться с необходимыми изменениями для целей определения того, какая прибыль может считаться полученной от эксплуатации лодок, занятых в перевозках по внутренним водным путям. Конкретные налоговые проблемы, которые могут возникнуть в связи с перевозками по внутренним водным путям, в частности, между соседними государствами, также могут разрешаться путем принятия двустороннего соглашения.

17 . Хотя в вышеприведенном альтернативном положении используется слово " судно" в отношении перевозок по внутренним водным путям, это отражает

традиционное различие, которое не следует толковать как ограничение каким-либо образом значения слова "судно", используемого в Конвенции, которое должно иметь широкое значение, охватывающее любое судно, используемое для навигации на воде.

18 . Стороны также могут в двустороннем порядке согласовать, чтобы прибыль от эксплуатации судов, занятых в рыболовной деятельности, работах по углублению дна или буксировке в открытом море, должна считаться доходом, подпадающим под действие этой Статьи.

Предприятия, не занимающиеся исключительно перевозками морским или воздушным транспортом

19 . Из формулировки Пункта 1 следует, что предприятия, не занимающиеся исключительно перевозками морским или воздушным транспортом, тем не менее, подпадают под действие этого Пункта в отношении прибыли, получаемой ими от эксплуатации принадлежащих им морских или воздушных судов.

20 . Если такое предприятие имеет в иностранном государстве постоянные представительства, занимающиеся исключительно эксплуатацией своих морских или воздушных судов, то нет причин рассматривать такие представительства иным способом, чем постоянные представительства предприятий, занятых исключительно морскими или воздушными перевозками.

21 . Также не возникает никаких трудностей при применении положений Пункта 1, если предприятие имеет в другом Государстве постоянное представительство, не занимающееся исключительно морскими или воздушными перевозками. Если его товары перевозятся на его собственных судах в постоянное представительство, принадлежащее ему на территории иностранного государства, будет правильным сказать, что никакая прибыль, полученная предприятием в результате деятельности в качестве собственного перевозчика, не может надлежащим образом облагаться налогом в Государстве, на территории которого расположено постоянное представительство. Тоже самое должно быть справедливо даже в случае, если постоянное представительство содержит установки для эксплуатации морских или воздушных судов (например, грузовые причалы) или несет иные расходы в связи с перевозками товаров предприятия (например, расходы по персоналу). В этом случае, даже если определенные функции, связанные с эксплуатацией воздушных и морских судов в международных перевозках, могут осуществляться постоянным представительством, прибыль, относящаяся к этим функциям, подлежит обложению налогом исключительно в Государстве, которому принадлежит предприятие. Любые расходы или их часть, понесенные при выполнении таких функций, должны вычитаться при расчете той части прибыли, которая не подлежит обложению налогом в Государстве, на территории которого расположено постоянное представительство, и таким образом, не будут сокращать часть прибыли, относимую на счет постоянного представительства, которая может облагаться налогом в этом Государстве в соответствии со Статьей 7.

22 . Если морские или воздушные суда эксплуатируются в международных перевозках, на применение альтернативной формулировки из вышеприведенного Пункта 2 к прибыли, получаемой от такой эксплуатации, не должен влиять тот факт, что морские или воздушные суда эксплуатируются постоянным представительством, которое не является фактическим местом нахождения органов управления всего предприятия; таким образом, даже если такая прибыль может относиться на счет постоянного представительства в соответствии со Статьей 7, она подлежит обложению налогом в Государстве, на территории которого расположено фактическое место нахождения органов управления предприятия (этот результат подтверждается Пунктом 4 Статьи 7).

Пункт 2

23 . Существуют различные формы международного сотрудничества в области перевозок морским или воздушным транспортом. В этой сфере международное сотрудничество обеспечивается посредством заключения соглашений о взаимной коммерческой деятельности или иных подобных договоров, которые устанавливают определенные правила для распределения поступлений (или прибыли) от совместной деловой деятельности.

24 . Чтобы разъяснить позицию участника пула, совместного предприятия или международной эксплуатационной службы в отношении налогообложения и справиться с любыми возможными сложностями, Договаривающиеся государства могут в двустороннем порядке добавить, при необходимости, следующее:

... но только к той части полученной таким образом прибыли, которая распределяется участнику пропорционально его доле в совместной операции.

25 .[Изменен номер, внесены поправки]

Замечания к Комментарию

26 . [Изменен номер, внесены поправки]

27.[Удалено]

28 . Греция и Португалия остаются при своем мнении в отношении применения этой Статьи к доходу от сопутствующей деятельности (см. Пункты 4 - 10.1, 14 и 14.1).

29 . Германия, Греция, Мексика и Турция остаются при своем мнении в отношении применения Статьи к доходу от внутренних перевозок пассажиров или грузов, а также контейнерных перевозок (см. вышеприведенные Пункты 4, 6, 7 и 9).

30 . Греция будет применять Статью 12 к платежам от аренды морского или воздушного судна на основе договора бербоут-чартера.

Оговорки к Статье

31 . Канада, Венгрия, Мексика и Новая Зеландия оставляют за собой право облагать налогом как прибыль от внутренних перевозок прибыль, полученную от перевозки пассажиров или грузов, принятых на борт в одном месте соответствующей страны для выгрузки в другом месте той же страны. Новая Зеландия также оставляет за собой

право облагать налогом как прибыль от внутренних перевозок прибыль от других видов деятельности на прибрежном и континентальном шельфе.

32 . Латвия оставляет за собой право в исключительных случаях применять правило постоянного представительства в отношении прибыли, полученной от эксплуатации судов в международных перевозках.

33 . Дания, Норвегия и Швеция оставляют за собой право включить специальные положения касаемо прибыли, полученной авиатранспортным консорциумом Scandinavian Airlines System (SAS).

34. [Удалено]

35. Ввиду сложившейся для нее особой ситуации в сфере судоходства, Греция сохранит за собой свободу действия в отношении положений Конвенции, относящихся к прибыли от эксплуатации судов в международных перевозках.

36. Мексика оставляет за собой право облагать налогом у источника прибыль, полученную от предоставления жилья.

[Удалено]

37. [Удалено]

38 . Австралия оставляет за собой право облагать налогом прибыль от перевозок пассажиров или грузов, принятых на борт в одной пункте Австралии для выгрузки в Австралии.

39 . США оставляют за собой право включить в сферу действия Пункта 1 доход от аренды морских и воздушных судов на полной основе и на основе бербоут-чартера, если морские или воздушные суда эксплуатируются в международных перевозках арендатором, либо если доход от аренды связан с прибылью от эксплуатации морских или воздушных судов в международных перевозках. США также оставляют за собой право включить в сферу действия Пункта доход от использования, технического обслуживания или аренды контейнеров, используемых в международных перевозках.

40 . Словакия оставляет за собой право облагать в соответствии со Статьей 12 прибыль от аренды морских и воздушных судов, а также контейнеров.

41 . Ирландия оставляет за собой право включить в сферу действия Статьи доход от аренды морских или воздушных судов на основе бербоут-чартера, если морские или воздушные суда эксплуатируются в международных перевозках арендатором, либо если доход от аренды связан с прибылью от эксплуатации морских или воздушных судов в международных перевозках.

42 . Турция оставляет за собой право расширить сферу действия Статьи, чтобы охватить перевозки автомобильным транспортом и внести соответствующее изменение в определение понятия "международные перевозки" в Статье 3.

43 . Латвия оставляет за собой право включить положение, обеспечивающее, чтобы прибыль от аренды морских или воздушных судов на основе бербоут-чартера, а также

от аренды контейнеров рассматривалась таким же образом, как доход, охватываемый Пунктом 1, если такая прибыль связана с международными перевозками.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 9

ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ АССОЦИИРОВАННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

1. В этой Статье рассматриваются корректировки прибыли, которые могут быть сделаны в целях налогообложения, если сделки были заключены между ассоциированными предприятиями (родительской и дочерней компаниями, а также компаниями под общим управлением) на условиях, отличных от рыночных. Комитет потратил много времени и усилий (и продолжает это делать), изучая условия для применения данной Статьи, его последствия и различные методики, которые могут применяться для корректировки прибыли, если сделки заключались на условиях, отличных от рыночных. Его выводы изложены в докладе под названием Руководство по трансфертному ценообразованию для международных предприятий и налоговых органов[1], который периодически обновляется, чтобы отражать ход работы Комитета в этой области. В докладе представлены признанные на международном уровне принципы и приведены руководства по применению принципа “на расстоянии вытянутой руки", авторитетным выражением которого является Статья.

Пункт 1

2. Этот Пункт предусматривает, что налоговые органы Договаривающегося государства могут в целях расчета обязательств ассоциированных предприятий по уплате налога переписать счета предприятий, если в результате особых отношений между предприятиями счета не показывают истинную налогооблагаемую прибыль, возникающую в этом Государстве. Очевидно, что в таких обстоятельствах целесообразно разрешить корректировку. Положения данного Пункта применяются только в случае, если между двумя предприятиями были установлены или поставлены специальные условия. Переписывание счетов ассоциированных предприятий не разрешается, если сделки между двумя предприятиями осуществлялись на обычных коммерческих условиях открытого рынка (на рыночных условиях).

3. Как обсуждалось в докладе Комитета по бюджетно-финансовым вопросам о " Тонкой капитализации",[2] существует взаимосвязь между налоговыми соглашениями и внутренними нормами в отношении тонкой капитализации, имеющими отношение к сфере действия Статьи. Комитет считает, что:

a) Статья не препятствует применению национальных норм в отношении тонкой капитализации, если их действие сводится к ассимиляции прибыли заемщика до суммы , соответствующей прибыли, которая была бы получена в рыночной ситуации;

b) Статья может применяться не только при определении того, какая процентная ставка, предусмотренная в кредитном договоре, является рыночной ставкой, но и того,

можно ли считать ссуду prima facie ссудой, либо ее следует рассматривать как какой-либо иной вид платежа, в частности, взнос в уставный капитал;

с) применение правил, направленных на решение проблемы "тонкой" капитализации, как правило, не должно приводить к увеличению налогооблагаемой прибыли соответствующего отечественного предприятия до уровня, превышающего рыночную прибыль, и этот принцип должен соблюдаться при применении соответствующих налоговых соглашений.

4. Возникает вопрос, соответствует ли специальный регламент, принятый некоторыми странами для совершения сделок между связанными сторонами, Конвенции. Например, может возникнуть вопрос, соответствует ли перенос бремени доказывания или презумпций любого рода, иногда встречающихся во внутренних законодательствах, принципу “на расстоянии вытянутой руки". Ряд стран трактуют Статью таким образом, что она ни в коем случае не препятствует корректировке прибыли в соответствии с национальным законодательством при условиях, отличных от условий Статьи, и имеет функции повышения принципа “на расстоянии вытянутой руки" на уровня соглашений. Кроме того, почти все страны-участники считают, что дополнительные требования к информации, которые были бы более строгими по сравнению со стандартными, или даже перенос бремени доказывания не будут представлять собой дискриминацию в значении Статьи 24. Однако, в некоторых случаях применение национального законодательства некоторых стран может привести к корректировкам прибыли, не согласующимся с принципами Статьи. Статья позволяет Договаривающимся государствам разрешать такие ситуации посредством соответствующих корректировок (см. ниже) и в соответствии с процедурой взаимного согласования.

---

1 Оригинальный текст этого доклада был утвержден Советом ОЭСР 27 июня 1995 г. Опубликовано в страничном формате под заголовком *Руководство по трансфертному ценообразованию для многонациональных предприятий и налоговых администраций*, ОЭСР, Париж, 1995.

2 Утверждено Советом ОЭСР 26 ноября 1986 г. и включено в Том II полной версии Типовой налоговой конвенции ОЭСР на стр. R(4)-1.

Пункт 2

5. Переписывание сделок между ассоциированными предприятиями в ситуации, предусмотренной Пунктом 1, может привести к экономическому двойному налогообложению (налогообложение одного и того же дохода у разных лиц), если предприятие Государства А, прибыль которого пересматривается в сторону повышения , будет подлежать обложению налогом на сумму прибыли, которая уже облагалась

налогом у его ассоциированного предприятия в Государстве В. Пункт 2 предусматривает, что в этих обстоятельствах Государство В должно сделать соответствующую корректировку для устранения двойного налогообложения.

6. Тем не менее, следует отметить, что корректировка не должна производиться в Государстве В автоматически просто потому, что прибыль в Государстве А выросла; корректировка должна осуществляться только в случае, если Государство В считает, что цифры скорректированной прибыли правильно отражают, какой была бы прибыль, если бы сделки совершались на рыночных условиях. Другими словами, на этот пункт нельзя ссылаться и его не следует применять в тех случаях, когда прибыль одного ассоциированного предприятия увеличивается до уровня, превышающего тот, который был бы достигнут, если бы она была правильно рассчитана на строго коммерческой основе. Таким образом, Государство В обязано произвести корректировку прибыли зависимой компании только в том случае, если оно считает, что корректировка, произведенная в Государстве А, оправдана как в принципе, так и в отношении суммы.

6.1 В соответствии с внутренним законодательством некоторых стран, при определенных обстоятельствах налогоплательщику может быть позволено внести поправки в ранее поданную налоговую декларацию, чтобы скорректировать цену сделки между ассоциированными предприятиями для указания цены, которая, по мнению налогоплательщика, является рыночной ценой. Если они сделаны добросовестно, такие корректировки могут облегчить представление налогоплательщиками данных о налогооблагаемом доходе в соответствии с принципом “на расстоянии вытянутой руки". Тем не менее, экономическое двойное налогообложение может происходить, к примеру, если такая корректировка, инициированная налогоплательщиком, повышает прибыль предприятия одного Договаривающегося государства, но при этом в другом Договаривающемся государстве не было произведено соответствующей корректировки прибыли ассоциированного предприятия. Устранение такого двойного налогообложения входит в сферу действия Пункта 2. Действительно, если налоги взимались с увеличенной прибыли в первом упомянутом Государстве, это Государство может считаться включившим в прибыль предприятия данного Государства и обложившим налогом прибыль, в отношении которой предприятие другого Государства было обложено налогом. В этих обстоятельствах Статья 25 позволяет уполномоченным органам Договаривающихся государств проводить совместные консультации для устранения двойного налогообложения; уполномоченные органы могут соответственно при необходимости использовать процедуру взаимного согласования для определения того, соответствует ли первоначальная корректировка условиям Пункта 1, и, если соответствует, для определения суммы соответствующей корректировки к сумме налога, начисленного в другом Государстве на эту прибыль, в целях устранения двойного налогообложения.

7. В Пункте конкретно не указывается метод, с помощью которого должна производиться корректировка. Страны-участники ОЭСР применяют различные методы для обеспечения освобождения от двойного налогообложения в этих условиях, и в этой связи Договаривающиеся государства могут в двустороннем порядке согласовать любые конкретные правила, которые они пожелают включить в Статью. Например, некоторые Государства могут предпочесть систему, в соответствии с которой, если прибыль предприятия X в Государстве A повысилась до уровня, который она бы имела на коммерческой основе, корректировка должна производиться путем восстановления оценки ассоциированного предприятия Y в Государстве B, содержащей прибыль, бложенную двойным налогом, чтобы сократить обложенную налогом прибыль на соответствующую сумму. С другой стороны, некоторые другие Государства предпочли бы предусмотреть, чтобы, для целей Статьи 23, обложенная двойным налогом прибыль рассматривалась у предприятия Y Государства B, как если бы она облагалась налогом в Государстве A; соответственно, предприятие Государства B имеет право на освобождение в Государстве B в соответствии со Статьей 23 в отношении налога, уплаченного его ассоциированным предприятием в Государстве A.

8. Целью Пункта не является рассмотрение того, что можно было бы назвать “ вторичными корректировками”. Предположим, что был произведен пересмотр в сторону повышения налогооблагаемой прибыли предприятия X в Государстве A в соответствии с принципом, изложенным в Пункте 1, и предположим также, что была сделана корректировка прибыли предприятия Y в Государстве B в соответствии с принципом, изложенным в Пункте 2. Позиция все еще не была восстановлена точно до того уровня, который она бы имела, если бы сделки осуществлялись по рыночным ценам, поскольку фактически деньги, представляющие собой прибыль, подлежащую корректировке, находятся у предприятия Y, а не у предприятия X. Можно утверждать, что если бы применялось ценообразование на основе рыночных условий, и предприятие X впоследствии пожелало бы перевести эту прибыль предприятию Y, оно осуществило бы это, к примеру, в форме дивидендов или роялти (если предприятие Y было головной компанией предприятия X), или, например, в форме ссуды (если предприятие X было головной компанией предприятия Y), и что в этих обстоятельствах могли бы быть другие налоговые последствия (например, использование налога у источника выплаты), зависящие от типа соответствующего дохода и положений Статьи, касающихся такого дохода.

9. Эти вторичные корректировки, которые потребовались бы для точного установления ситуации, как если бы это было в случае совершения сделок на рыночных условиях, зависят от фактов конкретного случая. Следует отметить, что ни одно из положений Пункта 2 не препятствует внесению таких вторичных корректировок, если они разрешены внутренним законодательством Договаривающихся государств.

10. В этом Пункте также остается открытым вопрос о том, должен ли существовать период, по истечении которого Государство В не будет обязано производить соответствующую корректировку прибыли предприятия Y после пересмотра прибыли предприятия X в Государстве А в сторону повышения. Некоторые Государства считают , что обязательство Государства В должно быть бессрочным; другими словами, сколько бы лет ни прошло с тех пор, как Государство А пересмотрело оценки, предприятию Y необходимо по праву справедливости предоставить соответствующую корректировку в Государстве В. Другие Государства считают, что такое бессрочное обязательство нецелесообразно с практической точки зрения. Поэтому, в данных обстоятельствах эта проблема не затрагивалась в тексте Статьи, однако Договаривающиеся государства при желании могут включить в двусторонние соглашения положения касающиеся длительности периода, в течение которого Государство В обязано сделать соответствующую корректировку (см. по этому вопросу Пункты 39, 40 и 41 Комментария к Статье 25). Договаривающиеся государства также могут пожелать решить этот вопрос с помощью положения, ограничивающего длительность периода, в течение которого могут делаться корректировки в соответствии с Пунктом 1; такое решение позволяет избежать экономического двойного налогообложения, которое в противном случае могло бы возникнуть в случае отсутствия соответствующей корректировки после первоначальной корректировки. Договаривающиеся государства, желающие достичь этого результата, могут в двустороннем порядке согласиться включить следующий Пункт после Пункта 2:

3. Договаривающееся государство не должно включать в прибыль предприятия, и облагать соответственно налогом прибыль, которая была бы начислена предприятию, но в силу условий, указанных в пункте 1, не была начислена таким образом по истечении [периода, согласованного на двусторонней основе] с конца налогового года, в котором прибыль должна была быть начислена предприятию. Положения этого Пункта не должны применяться в случае мошенничества, грубой халатности или умышленного неисполнения обязательств.

11. Если между заинтересованными сторонами имеется спор в отношении суммы и характера соответствующей корректировки, должна применяться процедура взаимного согласования, предусмотренная Статьей 25; Комментарий к этой Статье содержит ряд соображений, применяемых к корректировкам прибыли ассоциированных предприятий , осуществленным на основе настоящей Статьи (в частности, после корректировки трансфертных цен), и к соответствующим корректировкам, которые впоследствии должны быть произведены согласно Пункту 2 Статьи (см., в частности, Пункты 10, 11, 12, 33, 34, 40 и 41 Комментария к Статье 25).

12. [Номер изменен]

13. [Удалено]

14. [Удалено]

Замечание к Комментарию

15. *США* отмечают, что могут существовать приемлемые способы рассмотрения случаев тонкой капитализации, помимо изменения характера финансового инструмента с долга на собственный капитал и характера платежа с процента на дивиденд. Например, в соответствующих случаях, характер инструмента (как долг) и характер платежа (как процент) могут оставаться без изменений, но налогооблагающее Государство может отложить вычет уплаченных процентов, которые в противном случае разрешено было бы учитывать при расчете чистого дохода заемщика.

Оговорки к Статье

16. *Чехия* оставляет за собой право не включать Пункт 2 в свои соглашения, но в ходе переговоров готова принять этот Пункт, и в тоже время добавить третий Пункт, ограничивающий потенциальную соответствующую корректировку случаями добросовестных сделок.

17. [Удалено]

17.1 *Италия* оставляет за собой право включить в свои соглашения положение, в соответствии с которым она сделает корректировки согласно Пункту 2 Статьи 9 только в соответствии с процедурой, предусмотренной статьей о взаимной договоренности соответствующего соглашения.

18. *Австралия* сохраняет за собой право предложить положение о том, что если информации, доступной уполномоченному органу Договаривающегося государства, недостаточно, чтобы определить прибыль, относимую на счет предприятия, уполномоченный орган может применить к этому предприятию с этой целью положения налогового законодательства этого Государства, с оговоркой, что это законодательство будет применяться, насколько это позволяет информация, имеющаяся у уполномоченного органа, в соответствии с принципами этой Статьи.

19. *Венгрия* и *Словения* оставляют за собой право указать в Пункте 2, что соответствующая корректировка будет вноситься, только если они сочтут первоначальную корректировку обоснованной.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДИВИДЕНДОВ

I. Предварительные замечания

1. Под "дивидендами" обычно понимается распределение прибыли акционерам компаниями с ответственностью, ограниченной акциями,[1] акционерными компаниями с ограниченной ответственностью,[2] обществами с ограниченной ответственностью[3] или другими акционерными компаниями.[4] В соответствии с законодательствами стран-членов ОЭСР, такие акционерные компании являются юридическими лицами с

правосубъектностью, независимой от всех их акционеров. В этом вопросе они отличаются от товариществ, поскольку последние не обладают правосубъектностью в большинстве стран.

2. Многие Государства считают, что прибыль от коммерческой деятельности, осуществляемой товариществом, является прибылью, полученной благодаря их собственным усилиям; для них она представляет собой коммерческую прибыль. Таким образом, эти Государства считают товарищества прозрачными для целей налогообложения, а партнеры обычно облагаются налогом на их личную долю в капитале и прибыли товарищества.

3. У акционера иное положение; он не является торговцем, и прибыль компании ему не принадлежит; поэтому она не может относиться на его счет. Он лично облагается налогом только в отношении прибыли, распределенной компанией (за исключением положений законов некоторых стран, относящихся к налогообложению нераспределенной прибыли в некоторых случаях). С точки зрения акционеров, дивиденды представляют собой доход от капитала, который они предоставили компании в качестве ее акционеров.

Комментарий к положениям Статьи Пункт 1

4. Пункт 1 не предписывает какой-либо принцип налогообложения дивидендов ни исключительно в Государстве, резидентом которого является бенефициар, ни исключительно в Государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды.

5. В общем и целом, налогообложение дивидендов исключительно в Государстве источника неприемлемо. Более того, есть некоторые государства, в которых дивиденды не облагаются налогом у источника, хотя, как правило, все Государства облагают налогом резидентов в отношении дивидендов, которые они получают от компаний-нерезидентов.

6. С другой стороны, как правило, обложение налогом дивидендов исключительно в Государстве, резидентом которого является бенефициар, невозможно. Это больше соответствовало бы природе дивидендов, которые представляют собой инвестиционный доход, но предположение о том, что существует какая-либо перспектива достижения договоренности о том, что все налогообложение дивидендов у источника должно быть прекращено, не представляется реалистичной.

7. По этой причине, в Пункте 1 просто указано, что дивиденды могут облагаться налогом в Государстве, резидентом которого является бенефициар. Термин “выплачен” имеет очень широкое значение, поскольку концепция платежа означает выполнение обязательства по предоставлению средств в распоряжение акционера в порядке, предусмотренном договором или обычаями.

8. В Статье рассматриваются только дивиденды, выплаченные компанией, являющейся резидентом Договаривающегося государства, и поэтому она не

применяется к дивидендам, выплаченным компанией, являющейся резидентом третьего Государства. Дивиденды, выплаченные компанией, являющейся резидентом Договаривающегося государства, относимые на счет постоянного представительства, которое предприятие этого Государства имеет на территории другого Договаривающегося государства, могут облагаться налогом со стороны первого упомянутого

---

[1] *Sociétés anonymes (Акционерные общества).*

2 *Sociétés en commandite par actions (Коммандитные товарищества на базе акций)*

3 *Sociétés à responsabilité limitée (Товарищества с ограниченной ответственностью).*

4 *Sociétés de capitaux (Товарищества, представляющие собой объединения кап)и. талов*

Государства в соответствии с Пунктом 2, но также могут облагаться налогом со стороны другого Государства в соответствии с Пунктом 1 Статьи 7 (см. Пункты 9 и 9.1 Комментария к Статьям 23 A и 23 B касаемо освобождения от двойного налогообложения в таких случаях).

Пункт 2

9. Пункт 2 предоставляет право на налогообложение Государству источника дивидендов, т.е. Государству, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды; тем не менее, это право на налогообложение существенно ограничено. Согласно подпункту б), ставка налога ограничивается 15 процентами, что представляется приемлемым максимальным значением. Более высокую ставку едва ли можно оправдать, поскольку Государство источника уже может облагать налогом прибыль компании.

10. С другой стороны, более низкая ставка (5 процентов) прямо предусмотрена в подпункте а) в отношении дивидендов, выплаченных дочерней компанией своей головной компании. Если компания одного из Государств напрямую владеет в течение периода в 365 дней, включая день выплаты дивиденда, долей, по меньшей мере, в 25 процентов, в компании другого Государства, то будет разумным, что выплата этого дивиденда дочерней компанией иностранной головной компании должна облагаться меньшими налогами, чтобы избежать повторного налогообложения и способствовать международному инвестированию. Реализация этого намерения зависит от налогового режима в отношении дивидендов в Государстве, резидентом которого является головная компания (см. Пункты 49 - 54 Комментария к Статьям 23 A и 23 B).

11. До 2017 г. в подпункте а) Пункта 2 упоминалась компания "отличная от товарищества". Это исключение было удалено, чтобы признать тот факт, что, если товарищество рассматривается как компания для целей налогообложения в Государстве, на территории которого оно было учреждено, для другого Государства

будет целесообразным предоставить преимущества подпункта а) этому товариществу. Действительно, юридическое лицо или соглашение (например, товарищество), которое рассматривается как компания для целей налогообложения, классифицируется как компания в соответствии с определением, приведенным в подпункте б) Пункта 1 Статьи 3, и, если оно является резидентом Договаривающегося государства, то в этой связи оно имеет право на преимущества, предоставляемые подпунктом а) Пункта 2 в отношении дивидендов, выплачиваемых компанией- резидентом другого Государства, при условии, что оно напрямую владеет, по меньшей мере, 25 процентами капитала этой компании. Этот вывод остается верным независимо от того, что Государство источника дивидендов может считать это лицо или соглашение прозрачным для целей налогообложения. Этот вывод подтверждается положением об организациях, прозрачных для целей налогообложения, в Пункте 2 Статьи 1.

11.1 Это положение также гарантирует, что часть дивидендов, полученных организацией или соглашением, прозрачными для целей налогообложения, рассматриваемая как доход участника этой организации или соглашения для целей налогообложения Государством, резидентом которого является этот участник, будет считаться дивидендом, выплаченным этому участнику для целей Статьи 10 (см. Пункт 12 Комментария к Статье 1). Если, к примеру, компания-резидент Государства А выплачивает дивиденд товариществу, которое Государство В рассматривает как прозрачное в налоговых целях предприятие, часть этого дивиденда, которую Государство В считает доходом партнера-резидента Государства В, для целей Пункта 2 соглашения между Государствами А и В будет считаться дивидендом, выплаченным резиденту Государства В. Кроме того, для целей применения подпункта а) Пункта 2 в таком случае, участник, являющийся компанией, должен считаться непосредственным владельцем пропорционально своей доле в прозрачном в налоговых целях предприятии или соглашении части капитала компании, выплачивающей дивиденд, которой он владеет через эту организацию или соглашение, и, чтобы определить, владеет ли участник напрямую, по меньшей мере, 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды, эта часть капитала добавляется к другим частям этого капитала, которыми данный участник может напрямую владеть иным образом. В этом случае, для целей применения требования о том, что не менее 25 процентов капитала компании, выплачивающей дивиденды, должно находиться в собственности в течение периода в 365, будет необходимо учесть как период, в течение которого участник владеет соответствующей долей в прозрачном в налоговых целях предприятии или соглашении, так и период, в течение которого часть капитала компании, выплачивающей дивиденд, находилась во владении этого предприятия или соглашения : если любой из периодов не удовлетворяет требованию к периоду в 365 дней,

подпункт а) не будет применяться, а подпункт б) будет в этой связи применяться к соответствующей части дивиденда. Государства могут уточнить применение подпункта а) в этих условиях, добавив положение, сформулированное ниже:

Если дивиденд, уплачиваемый компанией, которая является резидентом Договаривающегося государства, в соответствии с Пунктом 2 Статьи 1 считается доходом другой компании, являющейся резидентом другого Договаривающиеся государства, поскольку эта другая компания является участником прозрачного в налоговых целях предприятия или соглашения, упомянутого в этом Пункте, данная другая компания должна для целей применения подпункта а) Пункта 2 Статьи

10 считаться непосредственно владеющей этой частью капитала компании, выплачивающей дивиденд, которой владеет прозрачное в налоговых целях предприятие или соглашение, что соответствует доле в капитале данного прозрачного в налоговых целях предприятия или соглашения, которая принадлежит этой другой компании.

12. Требование о бенефициарном владении было включено в Пункт 2 Статьи 10, чтобы разъяснить значение слов "выплачен ... резиденту", использованных в Пункте 1 Статьи. В нем поясняется, что Государство источника не обязано отказываться от права на налогообложение доходов от дивидендов просто потому, что этот доход был выплачен непосредственно резиденту Государства, с которым Государство источника заключило соглашение.

12.1 Поскольку термин "собственник бенефициар" был добавлен для устранения потенциальных трудностей, связанных с использованием слов "выплачен ... резиденту" в Пункте 1, его предполагалось толковать в этом контексте, а не для обозначения какого-либо технического значения, которое он мог бы иметь в соответствии с внутренним законодательством конкретной страны (в действительности, при добавлении в Пункт, этот термин не имел точного определения в законодательстве многих стран). В этой связи, термин "собственник бенефициар" не используется в узком техническом смысле (например, в том значении, которое он имеет в соответствии с законодательством о трастах многих стран общего права[1]); скорее, его следует понимать согласно контексту, в частности, что касается слов "выплачен ... резиденту" и с учетом объекта и целей Конвенции, включая предотвращение двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов.

12.2 Если статья дохода выплачивается резиденту Договаривающиеся государства, выступающему в качестве агента или номинального владельца, Государство источника вступит в противоречие с объектом и целью Конвенции, если оно предоставит льготу или освобождение только на основании статуса прямого получателя дохода в качестве резидента Договаривающиеся государства. Прямой получатель дохода в этой ситуации классифицируется как резидент, но этот статус не приводит к потенциальному

возникновению двойного налогообложения, поскольку получатели не рассматриваются как собственники дохода для целей налогообложения в Государстве резидентства.

12.3 Государство источника в равной степени вступило бы в противоречие с объектом и целью Конвенции, предоставив льготу или освобождение, если резидент Договаривающиеся государства иначе чем через посредничество агентства или номинального держателя, выступает просто в качестве посредника для другого лица, которое фактически получает выгоду от соответствующего дохода. По этой причине, в докладе Комитета по бюджетно-финансовым вопросам под названием

"Соглашения об избежании двойного налогообложения и использование" компаний-посредников[2]заключается, что обычно компания-посредник не должна рассматриваться как собственник бенефициар, если, хотя и являясь формальным собственником, на практике она имеет очень узкие полномочия, которые делают ее в отношении соответствующего дохода просто фидуциаром или управляющим, действующим от имени заинтересованных сторон.

---

[1] Например, если доверительные управляющие дискреционного траста не распределяют дивиденды, заработанные в течение определенного периода, эти управляющие, выступающие в своей функции как таковых (или траст, если он признан отдельным налогоплательщиком), могут представлять собой бенефициарных собственников такого дохода для целей Статьи 10, даже если они не являются бенефициарными собственниками согласно соответствующему законодательству о трастах.

[2] Включено в Том II полной версии Типовой налоговой конвенции ОЭСР на стр. R(6)-1.

12.4 В этих различных примерах (агент, номинальный держатель, компания-посредник, выступающая в качестве фидуциара или управляющего) прямой получатель дивиденда не является "собственник бенефициар", поскольку право получателя на использование дивидендов ограничивается договорным или законным обязательством передать полученный платеж другому лицу. Такое обязательство обычно вытекает из соответствующих документов, но также может быть установлено на основе фактов и обстоятельств, свидетельствующих о том, что, по существу, получатель явно не имеет права на использование дивиденда, не будучи ограниченным договорным или законным обязательством передать полученный платеж другому лицу. Этот тип обязательства не будет включать договорные или юридические обязательства, которые не зависят от получения платежа прямым получателем, такие как обязательство, которое не зависит от получения платежа и которое возложено на прямого получателя как на должника или сторону финансовой сделки, либо стандартное обязательство по распределению, применяемое в пенсионных программах

и организациях коллективного инвестирования, имеющих право на получение преимуществ по договору в соответствии с принципами Пунктов 22-48 Комментария к Статье 1. Если получатель дивиденда имеет право на использование дивиденда, не будучи ограниченным договорным или законным обязательством передать полученный платеж другому лицу, он является "собственником бенефициара" этого дивиденда. Следует также отметить, что в Статье 10 говорится о собственнике бенефициаре дивиденда, а не собственнике акций, который в некоторых случаях может быть иным.

12.5 Тот факт, что получатель дивиденда считается фактическим владельцем этого дивиденда, не означает, однако, что ограничение налогообложения, предусмотренное Пунктом 2, должно применяться автоматически. Это ограничение налогообложения не должно предоставляться в случаях злоупотребления этим положением (см. также нижеприведенный Пункт 22). Положения Статьи 29 и принципы, изложенные в разделе о "Ненадлежащем использовании Конвенции" Комментария к Статье 1 будут применяться для предотвращения злоупотреблений, включая ситуации злоупотребления положениями международных налоговых соглашений, когда получатель является собственником бенефициара дивидендов. Хотя в концепции " собственника бенефициара" затрагивается несколько форм уклонения от уплаты налогов (например, включающие введение получателя, который обязан передать дивиденды кому-то другому), она не рассматривает другие формы злоупотреблений, к примеру, определенные виды злоупотреблений положениями международных налоговых соглашений, которые регулируются этими положениями и принципами, и поэтому не должны считаться каким-либо образом ограничивающими применение других подходов к рассмотрению таких случаев.

12.6 Приведенные выше пояснения относительно значения термина "собственник бенефициар" ясно показывают, что значение, данное этому термину в контексте Статьи необходимо отличать от другого значения, в котором этот термин использовался в контексте других инструментов[1], рассматривающих установление лиц (обычно физических), которые осуществляют реальный

---

[1] См., например, *Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег, Международные стандарты по борьбе с отмыванием денег, финансированием терроризма и финансированием распространения оружия массового уничтожения – Рекомендации ФАТФ* (ОЭСР-ФАТФ, Париж, 2012 г.), где

подробно излагаются международные стандарты борьбы с отмыванием денег и содержится следующее определение бенефициарного собственника (на стр. 110): “ физическое лицо (лица), являющиеся реальными собственниками или осуществляющие реальный контроль над клиентом и/или лицом, от чьего имени совершается сделка. Это понятие также включает лиц, которые осуществляют реальный эффективный контроль

над юридическим лицом или соглашением.” Аналогично, в докладе 2001 г. Координационной группы ОЭСР по корпоративному управлению, *"За корпоративной вуалью: использование корпоративных структур в незаконных целях"* (ОЭСР, Париж, 2001), содержится следующее определение бенефициарного владения (на стр. 14):

В этом докладе, "бенефициарное владение" означает реальное бенефициарное владение или долю физического лица. В некоторых ситуациях установление собственника бенефициарна может включать поиск через различные посреднические организации или лиц до тех пор, пока не будет найден настоящий собственник, являющийся физическим лицом. В отношении корпораций, право собственности принадлежит акционерам или участникам. В случае товариществ, доли принадлежат полным и ограниченным партнерам. В случае трастов и фондов, бенефициарное владение относится к бенефициарам, которые также могут включать учредителя или основателя.

контроль над юридическими лицами или активами. Это другое значение термина " собственник бенефициар" не может применяться в контексте Статьи. Действительно, это значение, в котором речь идет о физических лицах (т.е. людях), не может согласовываться с прямой формулировкой подпункта 2 а), который относится к ситуации, когда компания является собственником бенефициаром дивиденда. В контексте Статьи 10 термин "собственник бенефициар" предназначен для устранения трудностей, возникающих в связи с использованием слова "выплачен" в отношении дивидендов, а не трудностей, связанных с правом собственности на акции компании, выплачивающей эти дивиденды. По этой причине, в контексте данной Статьи было бы неуместно рассматривать значение, разработанное для обозначения лиц, которые осуществляют "реальный эффективный контроль над юридическим лицом или соглашением."[1]

---

[1] См. определение Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег , приведенное в предыдущем примечании.

12.7 В соответствии с другими условиями, установленными Статьей и другими положениями Конвенции, ограничение налогообложения в Государстве источника допускается, если посредник, к примеру, агент или номинальный держатель, находящийся в Договаривающемся государстве или третьем Государстве, находится между получателем и плательщиком, но собственником бенефициаром является резидент другого Договаривающегося государства (в текст Модели в 1995 и 2014 гг. были внесены поправки, чтобы прояснить этот момент, что является последовательной позицией всех стран-участников).

13. Налоговые ставки, установленные Статьей для налога в Государстве источника, являются максимальными ставками. Государства в ходе двусторонних переговоров

могут согласовать более низкие ставки, или даже налогообложение исключительно в Государстве, резидентом которого является получатель. Снижение ставок, предусмотренное в Пункте 2, относится исключительно к налогообложению дивидендов, а не к налогообложению прибыли компании, выплачивающей дивиденды.

13.1 В соответствии с внутренним законодательством многих Государств, пенсионные фонды и подобные организации в целом освобождаются от налогов на их инвестиционный доход. Для достижения нейтрального отношения к внутренним и иностранным инвестициям этих организаций, некоторые Государства в двустороннем порядке предусматривают, что этот доход, включая дивиденды, полученный такой организацией-резидентом другого Государства, должен освобождаться от налогообложения по принципу источника. Государства, желающие сделать это, могут в двустороннем порядке согласовать положение, разработанное в соответствии с положением из Пункта 69 Комментария к Статье 18.

13.2 Аналогично, некоторые Государства воздерживаются от обложения налогом дивидендов, уплачиваемых другим Государствам и некоторым из находящихся в их полной собственности предприятиям, по меньшей мере, если такие дивиденды получены от деятельности государственного характера. Некоторые Государства могут предоставить такое освобождение в соответствии с их трактовкой принципа суверенного иммунитета (см. Пункты 52 и 53 Комментария к Статье 1); другие могут сделать это в соответствии с положениями их внутреннего законодательства. Государства, желающие сделать это, могут в рамках их двусторонних соглашений подтвердить или уточнить объем таких освобождений, либо предоставить такое освобождение в случаях, когда в противном случае оно было бы недоступно. Это можно сделать, включив в Статью дополнительный Пункт следующего содержания:

Невзирая на положения Пункта 2, дивиденды, выплачиваемые компанией, являющейся резидентом Договаривающегося государства, должны облагаться налогом только в другом Договаривающемся государстве, если собственником бенефициаром дивидендов является данное Государство или его административно-территориальная единица, или местный орган власти.

14. Два Договаривающихся государства также могут в ходе двусторонних переговоров согласовать долю владения, которая будет ниже, чем установлено в Статье . Меньшая доля, к примеру, оправдана в случаях, когда Государство, резидентом которого является головная компания, в соответствии со своим внутренним законодательством предоставляет такой компании освобождение в отношении дивидендов, полученных от владения долей менее чем в 25 процентов в дочерней компании, не являющейся резидентом.

15. В подпункте a) Пункта 2 термин "капитал" используется в отношении режима налогообложения дивидендов, т.е. распределения прибыли акционерам. Использование этого термина в данном контексте подразумевает, что для целей подпункта a) его

следует использовать в том значении, в котором он использовался для целей распределения акционеру (в конкретном случае, головной компании).

a) Таким образом, как правило, термин "капитал" в подпункте a) следует понимать так же, как он понимается в корпоративном праве. Другие элементы, в частности, резервы, не должны учитываться.

b) Капитал, как он понимается в корпоративном праве, должен указываться в виде номинальной стоимости всех акций, которая в большинстве случаев будет показана как капитал в балансе компании.

c) Нет необходимости учитывать различия, связанные с разными классами выпущенных акций (обыкновенные акции, привилегированные акции, акции с множественным правом голоса, акции без права голоса, акции на предъявителя, именные акции, и т.д.), поскольку такие различия больше относятся к характеру прав акционера, чем к объему его права собственности на капитал.

d) Когда ссуда или другой вклад, строго говоря, не являются капиталом в соответствии с корпоративном правом, но на основе внутреннего законодательства или сложившейся практики ("тонкая капитализация", или поглощение ссуды акционерным капиталом), доход, полученный в ее отношении, рассматривается как дивиденд в соответствии со Статьей 10, сумма такой ссуды или вклада также учитывается как “ капитал” в значении подпункта *A)*.

e) В случае организаций, не имеющих капитала в значении этого термина, используемом в корпоративном праве, для целей подпункта a) капитал должен пониматься общая сумма всех вкладов в организацию, учтенных для целей распределения прибыли.

В двусторонних переговорах Договаривающиеся государства могут отступить от критерия

"капитала", использованного в подпункте a) Пункта 2, и вместо этого применять критерий "права голоса".

16. До 2017 г. Пункт 17 Комментария к Статье предусматривал, что “[сокращение, предусмотренное в подпункте a) Пункта 2 не должно предоставляться в случаях злоупотребления этим положением, например, если компания, имеющая долю менее 25 процентов, незадолго до того, как дивиденды стали подлежать уплате, увеличила свою долю главным образом с целью обеспечения преимуществ, предоставляемых вышеупомянутым положением, или иным образом, если наличие квалифицированной доли было организовано преимущественно с целью получения такого сокращения”. Такие злоупотребления были рассмотрены в финальном докладе о Действии 6^2 Проекта ОЭСР/G20 О размывании налогооблагаемой базы и выводе прибыли из-под налогообложения. В результате этого доклада в подпункт a) были внесены изменения с целью ограничения его применения в ситуациях, когда компания, получающая

дивиденды, непосредственно владеет не менее чем 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды, в течение периода в 365 дней, включающего день выплаты дивидендов. Тем не менее, подпункт также предусматривает, что при расчете данного периода не следует учитывать изменения в праве собственности, непосредственно связанные с реорганизацией компании, например, слияние или разделение. Кроме того, добавление Статьи 29 будет регулировать другие злоупотребления, имеющие своей целью получение преимуществ, предоставляемых подпунктом *a*).

17. Согласно внутреннему законодательству некоторых Государств, можно осуществлять портфельные инвестиции в акции компаний данного Государства через определенные организации коллективного инвестирования, учрежденные в этом Государстве, которые не платят налог на доход от инвестиций. В таких случаях, компании-нерезиденту, владеющей, по меньшей мере, 25 процентами капитала такой организации, может предоставляться более низкая ставка, предусмотренная Пунктом

а) в отношении дивидендов, выплачиваемых этой организацией, даже если эта организация не владеет не менее чем 25 процентами капитала любой компании, от которой она получает дивиденды. Государства, для которых это является проблемой, могут предотвратить такой исход, включив в Пункт

---

[1] ОЭСР (2015), Предотвращение предоставления льгот по договорам в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 - Заключительный отчет 2015 г., en.OECD Publishing, Paris, DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en

2 правило, сформулированное в следующих строках (см. также нижеприведенный Пункт 67.4, применяемый к распределениям, осуществляемым инвестиционными фондами недвижимости): Подпункт а) не должен применяться в отношении дивидендов, выплачиваемых компанией, являющейся резидентом [название Государства], представляющей собой [описание типа организации коллективного инвестирования, к которой следует применять это правило].

18. В Пункте 2 не говорится ничего о режиме налогообложения в Государстве источника. Таким образом, Государство вправе применять свои собственные законы, и, в частности, облагать налогом либо путем удержания налога у источника выплаты дохода, либо при помощи индивидуальной оценки.

19. В Пункте не решается вопрос касаемо процедур. Каждое Государство должно иметь возможность применять процедуру, предусмотренную его законодательством. Оно может либо незамедлительно ограничить свой налог ставками, предусмотренными в Статье, либо обложить налогом в полном объеме и сделать возврат (см., однако, Пункт 109 Комментария к Статье 1). Потенциальные злоупотребления, возникающие в связи с ситуациями, когда дивиденды, выплачиваемые компанией-резидентом

Договаривающегося государства, относятся на счет постоянного представительства, которое предприятие другого Государства имеет на территории третьего Государства, рассматриваются в Пункте 8 Статьи 29. Другие вопросы возникают в связи с трехсторонними случаями (см. Пункт 71 Комментария к Статье 24).

20. Кроме того, в Пункте не указывается, должна ли льгота в Государстве источника быть обусловлена тем, что дивиденды подлежат налогообложению в Государстве резидентства. Этот вопрос можно разрешить путем двусторонних переговоров.

21. Статья не содержит положений в отношении того, как Государство, резидентом которого является бенефициар, должно предусматривать налогообложение в Государстве источника дивидендов. Этот вопрос рассматривается в Статьях 23 A и 23 B.

22. Проект ОЭСР/G20 О размывании налогооблагаемой базы и выводе прибыли из-под налогообложения, и, в частности, финальный доклад о Действии 61 , подготовленный в рамках этого проекта, рассмотрел ряд злоупотреблений, относящихся к таким случаям, как следующий: бенефициарным собственником дивидендов, возникающих на территории Договаривающегося государства, является компания-резидент другого Договаривающегося государства; весь или часть ее капитала принадлежит акционерам, проживающим за пределами этого другого Государства; ее деятельность не заключается в распределении его прибыли в форме дивидендов; и она пользуется льготным режимом налогообложения (частная инвестиционная компания, базовая компания). Помимо того факта, что Статья 29, которая была включена в Конвенцию в результате представления финального доклада по Действию 6, рассматривает аспекты этого дела, связанные со злоупотреблением положениями международных налоговых соглашений, Государства, желающие отказаться от преимуществ Статьи 10 для дивидендов, которые пользуются льготным налоговым режимом в Государстве резидентства, могут рассмотреть вопрос о включении в свои соглашения положений, подобных описанным в Пунктах 82 - 100 Комментария к Статье 1.

Пункт 3

23. Ввиду огромных различий между законами стран-членов ОЭСР невозможно дать полное и исчерпывающее определение "дивиденды". Следовательно, в определении просто упоминаются примеры, которые можно найти в законах большинства стран-членов и которые, в любом случае, не трактуются в них по-разному . После перечисления следует общая формула. В ходе пересмотра проекта Конвенции 1963 г. было проведено тщательное исследование, чтобы найти решение, не имеющее отношения к внутреннему законодательству. В результате этого исследования был сделан вывод, что, учитывая все еще сохраняющиеся различия между странами-членами в области корпоративного права и налогового права, не

представляется возможным выработать определение концепции дивидендов, независимое от внутреннего законодательства. Договаривающиеся государства могут в рамках двусторонних переговоров учитывать особенности своего

1 ОЭСР (2015), *Предотвращение предоставления льгот по договорам в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 - Заключительный отчет 2015 г.*, OECD Publishing, Paris, DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en

законодательства и согласовать включение в определение понятия "дивиденды" другие платежи компаний, подпадающие под действие Статьи.

24. Понятие дивидендов в основном касается осуществляемых компаниями распределений в значении подпункта б) Пункта 1 Статьи 3. Следовательно, определение относится, в первую очередь, к распределению прибыли, право собственности на которое представлено акциями, то есть долями в компании с ответственностью, ограниченной акциями (акционерное общество). Это определение включает в понятие акций все ценные бумаги, выпущенные компаниями, имеющими право участвовать в прибыли компаний, не являющиеся долговыми требованиями; таковы, к примеру, акции с правом получения дивиденда или права на получение дивидендов, учредительские акции или другие права участия в прибыли. Разумеется, в двусторонних конвенциях этот перечень может быть адаптирован к правовой ситуации в соответствующих Договаривающихся государствах. В частности, это может быть необходимо в отношении дохода от акций с правом получения дивиденда и учредительских акций. С другой стороны, долговые требования, участвующие в прибыли, не входят в эту категорию (см. Пункт 19 Комментария к Статье 11); аналогично, проценты по конвертируемым облигациям не являются дивидендами.

25. В Статье 10 речь идет не только о дивидендах как таковых, но и о процентах по ссудам, поскольку кредитор фактически разделяет риски, которым подвержена компания, т.е. когда выплата в значительной степени зависит от успеха или неудач в бизнесе предприятия. Таким образом, Статьи 10 и 11 не запрещают рассматривать этот тип процентов как дивиденды в соответствии с национальными нормами в отношении тонкой капитализации, применяемыми в стране заемщика. Вопрос о том, разделяет ли вкладчик ссуды риски, которые берет на себя предприятие, должен определяться в каждом конкретном случае с учетом всех обстоятельств, к примеру, перечисленных ниже:

—ссуда в значительной степени превышает любой другой вклад в капитал предприятия (или была взята для замены значительной части утраченного капитала) и в значительной степени не сопоставима с погашаемыми активами;

—кредитор будет участвовать в любой прибыли компании;

—погашение кредита субординировано по отношению к требованиям других кредиторов или выплате дивидендов;

—размер или выплата процентов будет зависеть от прибыли компании;

—кредитный договор не содержит фиксированных положений в отношении погашения к определенной дате.

26. В соответствии с законодательством многих государств участие в обществе с ограниченной ответственностью приравнивается к наличию акций. Аналогичным образом, распределение прибыли кооперативными обществами обычно рассматривается как дивиденды.

27. Распределение прибыли товариществами не представляет собой дивиденды по смыслу определения, за исключением случаев, когда к товариществам на территории Государства, где расположено их фактическое место нахождения органов управления, применяется налоговый режим, в значительной степени схожий с режимом, применявшимся к компаниям с ответственностью, ограниченной акциями (к примеру, в Бельгии, Португалии и Испании, а также во Франции в отношении распределений commanditaires (товарищ-вкладчик) в sociétés en commandite simple (простое коммандитное товарищество). С другой стороны, разъяснения в двусторонних конвенциях могут потребоваться в тех случаях, когда налоговое законодательство Договаривающегося государства дает собственнику долей в компании право выбирать при определенных обстоятельствах налогообложение в качестве партнера в товариществе, либо, наоборот, дает партнеру в товариществе право выбрать налогообложение в качестве собственника долей в компании.

28. Выплаты, рассматриваемые как дивиденды, могут включать не только распределение прибыли по решению ежегодных общих собраний акционеров, но также другие выплаты в форме денег или денежных эквивалентов, к примеру, бонусных акций, бонусов, прибыли от ликвидаций или погашения акций (см. Пункт 31 Комментария к Статье 13) и замаскированное распределение прибыли. Льготы, предусмотренные в Статье, применяются до тех пор, пока Государство, резидентом которого является выплачивающая компания, облагает налогом такие выплаты в качестве резидентов. Не имеет значения, выплачиваются ли какие-либо такие выгоды из текущей прибыли, полученной компанией, или они получены, например, из резервов , то есть прибыли предыдущих финансовых лет. Обычно дивидендами не считаются выплаты, производимые компанией, которые приводят к сокращению членских прав, к примеру, платежи, представляющие собой возмещение капитала в любой форме, не рассматриваются как дивиденды.

29. Льготы, право на получение которых дает участие в компании, как правило, доступны исключительно самим акционерам. Однако, если некоторые из таких льгот будут доступны лицам, не являющимся акционерами, как это описано в корпоративном праве, они могут представлять собой дивиденды, если:

— правовые отношения между такими лицами и компанией приравниваются к доле в компании ("скрытые доли"); и

— лица, получающие такие выплаты, тесно связаны с акционером; это имеет место, например, когда получатель является родственником акционера или является компанией, принадлежащей к той же группе, что и компания, владеющая акциями.

30. Если акционер и лицо, получающее такие льготы, являются резидентами двух разных Государств, с которыми Государство источника заключило соглашения, могут возникнуть разногласия относительно того, какое из этих соглашений должно применяться. Похожая проблема может возникнуть, когда Государство источника заключило соглашение с одним из Государств, но не с другим. Однако, в этом случае возникает конфликт, который может повлиять на другие виды дохода, и его решение может быть найдено только в случае соглашения в рамках процедуры взаимного согласования.

Пункт 4

31. Некоторые Государства считают, что дивиденды, проценты и роялти, возникающие из источников на их территории и подлежащие выплате физическим или юридическим лицам, которые являются резидентами других Государств, выходят за рамки соглашения, принятого для предотвращения обложения их налогом как в Государстве источника, так и Государстве, резидентом которого является бенефициар, если бенефициар имеет постоянное представительство в первом Государстве. Пункт 4 не основан на той концепции, которую иногда называют “силой притяжения постоянного представительства.” Он не предусматривает, что дивиденды, поступающие резиденту Договаривающегося государства из источника, расположенного в другом Государстве, должны в силу своего рода правовой презумпции, или даже фикции, относиться к постоянному представительству, которое этот резидент может иметь в последнем Государстве, так что указанное Государство не будет обязано ограничивать свое налогообложение в таком случае. В этом пункте лишь предусматривается, что в Государстве источника дивиденды облагаются налогом как часть прибыли постоянного представительства, принадлежащего бенефициару, который является резидентом другого Государства, если они выплачиваются в отношении активов постоянного представительства или иным образом фактически связаны с этим представительством. В этом случае, Пункт 4 освобождает Государство источника дивидендов от любых ограничений в соответствии со Статьей. Вышеприведенные разъяснения соответствуют разъяснениям, содержащимся в Комментарии к Статье 7.

32. Было высказано предположение, что этот Пункт может привести к злоупотреблениям посредством передачи акций постоянным представительствам, созданным исключительно для этой цели в странах, которые предлагают преференциальный режим в отношении дохода по дивидендам. Помимо того факта, что положения Статьи 29 (и, в частности, Пункт 8 этой Статьи) и принципы, изложенные в разделе "Ненадлежащее использование Конвенции" Комментария к Статье 1, обычно

предотвращают такие неправомерные сделки, следует признать, что конкретное место может представлять собой постоянное представительство только в случае, если в нем осуществляется коммерческая деятельность, и, как объясняется ниже, требование о том , чтобы владение акциями было "фактически связано" с таким местом, требует большего, чем просто регистрация владения акциями в бухгалтерских книгах постоянного представительства для целей ведения учета.

32.1 Доля, в отношении которой выплачиваются дивиденды, фактически связана с постоянным представительством, и, следовательно, входит в состав его производственных активов, если "экономическое" владение долей передано этому постоянному представительству в соответствии с принципами, разработанными в докладе Комитета под названием Отнесение прибыли на счет постоянных представительств[1] (см., в частности, Пункты 72 - 97 Части I доклада) для целей

---

[1] *Отнесение прибыли на счет постоянных представительств, ОЭСР, Париж, 2010 г*

применения Пункта 2 Статьи 7. В контексте этого Пункта, "экономическое" владение долей означает эквивалент владения для целей обложения налогом на прибыль отдельного предприятия, с сопутствующими выгодами и бременем (например, право на дивиденды, относящиеся к владению долей, и потенциальные прибыли или убытки от повышения или снижения стоимости доли).

32.2 В случае постоянного представительства предприятия, занимающегося страховой деятельностью, определение того, связана ли доля с постоянным представительством фактически, должно производиться с учетом рекомендаций, изложенных в Части IV доклада Комитета в отношении того, учитывается ли доход или прибыль от этой доли при определении дохода постоянного представительства от суммы отнесенных на его счет инвестиционных активов (см., в частности, Пункты 165 - 170 Части IV). Эти рекомендации носят общий характер, поэтому налоговым органам следует рассмотреть возможность применения гибкого и прагматичного подхода, который учитывал бы разумное и последовательное применение предприятием этих рекомендаций для целей выявления конкретных активов, которые фактически связаны с постоянным представительством.

Пункт 5

33. В Статье рассматриваются только дивиденды, выплачиваемые компанией, которая является резидентом Договаривающегося государства, резиденту другого Государства. Тем не менее, некоторые Государства облагают налогом не только дивиденды, выплачиваемые компаниями, являющимися их резидентами, но и распределения прибыли, полученной на их территории, осуществленные компаниями-нерезидентами. Конечно, каждое Государство имеет право облагать налогом прибыль, возникающую на его территории, которая была получена

компаниями- нерезидентами, в случаях, предусмотренных в Конвенции (в частности, в Статье 7). Акционеры таких компаний не должны облагаться налогом по любой ставке, за исключением случаев, когда они являются резидентами Государства, и, таким образом, естественно подпадают под его налоговый суверенитет.

34. Пункт 5 исключает экстратерриториальное налогообложение дивидендов, т.е. практику, согласно которой Государства облагают налогом дивиденды, распределяемые компанией- нерезидентом, только потому, что корпоративная прибыль , из которой делаются распределения, была получена на их территории (например, через расположенное там постоянное представительство). Разумеется, вопрос об экстратерриториальном налогообложении не возникает, если страна источника корпоративной прибыли облагает налогом дивиденды по той причине, что они выплачиваются акционеру, являющемуся резидентом данного Государства, или постоянному представительству, расположенному в этом Государстве.

35. Более того, можно утверждать, что такое положение не имеет своей целью и не может привести к тому, что Государство не сможет обложить налогом у источника дохода дивиденды при их распределении иностранными компаниями, если они обналичиваются на его территории. Действительно, в таком случае критерием налогового обязательства является факт выплаты дивидендов, а не происхождение корпоративной прибыли, предназначенной для распределения. Однако, если лицо, обналичивающее дивиденды в Договаривающемся государстве, является резидентом другого Договаривающегося государства (резидентом которого является распределяющая компания), оно может в соответствии со Статьей 21 получить освобождение или возврат налога у источника дохода в первом упомянутом Государстве. Аналогично, если получатель дивидендов является резидентом третьего Государства, заключившего соглашение об избежании двойного налогообложения с Государством, на территории которого обналичиваются дивиденды, он может в соответствии со Статьей 21 получить освобождение или возврат налога у источника дохода в последнем упомянутом Государстве.

36. Пункт 5 также предусматривает, что компании-нерезиденты не должны облагаться специальными налогами на нераспределенную прибыль.

37. Как подтверждается в Пункте 3 Статьи 1, Пункт 5 нельзя трактовать как препятствующий Государству, резидентом которого является налогоплательщик, облагать этого налогоплательщика налогом в соответствии со своим законодательством о контролируемых иностранных компаниях, а также иными нормами, имеющими аналогичный эффект, в отношении прибыли, которая не была распределена иностранной компанией. Более того, следует отметить, что Пункт ограничивается налогообложением у источника, и, таким образом, не имеет отношения к

налогообложению по месту резидентства в соответствии с таким законодательством или нормами. Кроме того, в Пункте рассматривается только налогообложение компании, а не акционера.

38. Применение такого законодательства или норм может, однако, усложнить применение Статьи 23. Если бы доход относился к налогоплательщику, то каждая статья дохода должна была бы рассматриваться согласно соответствующим положениям Конвенции (коммерческая прибыль, проценты, роялти). Если сумма считается условным дивидендом, то, очевидно, она была получена от базовой компании, таким образом, представляя собой доход из страны этой компании. Даже в этом случае неясно, следует ли рассматривать налогооблагаемую сумму как дивиденд по смыслу Статьи 10 или как "другой доход" по смыслу Статьи 21. В соответствии с некоторыми из этих законодательств или норм, облагаемая налогом сумма рассматривается как дивиденд, в результате чего на него также распространяется освобождение от налогообложения, предусмотренное налоговым соглашением, например, освобождение, связанное с членством. Сомнительно, что этого требует Конвенция. Если страна резидентства считает, это не так, она может быть обвинена в препятствовании нормальному функционированию освобождения, связанного с членством, заранее облагая дивиденд налогом (в форме "условного дивиденда").

39. В тех случаях, когда дивиденды фактически распределяются базовой компанией , положения двустороннего соглашения в отношении дивидендов должны применяться обычным образом, поскольку имеется доход от дивидендов в значении, приведенном в соглашении. Таким образом, страна базовой компании может облагать дивиденды налогом у источника. Страна, резидентом которой является акционер, будет применять обычные методы для устранения двойного налогообложения (т.е. предоставление налоговой льготы или освобождения от уплаты налога). Это означает, что в отношении налога у источника, взимаемого с дивиденда, льгота должна предоставляться в стране, резидентом которой является акционер, даже если распределенная прибыль (дивиденд) облагалась налогом годами ранее в соответствии с законодательством о контролируемых иностранных компаниях или другими правилами аналогичного действия. Тем не менее, обязательство по предоставлению льготы в этом случае не является бесспорным. Как правило, дивиденды как таковые освобождаются от налогообложения (поскольку они уже облагались налогом согласно соответствующему законодательству или нормам) и можно было бы возразить, что для предоставления налоговой льготы нет оснований. С другой стороны, достижение цели соглашения было бы затруднено, если бы предоставления льготы по налогам можно было избежать, просто ожидая налогообложения дивидендов в соответствии с противодействующим законодательством. Общий принцип, изложенный выше, предполагает, что льгота должна предоставляться, хотя детали могут зависеть от технических особенностей соответствующего законодательства или норм и системы зачета иностранных налогов в

счет внутренних, а также конкретного случая (например, время, прошедшее с момента обложения налогом "условного дивиденда"). Тем не менее, налогоплательщики, прибегающие к искусственным договоренностям, идут на риск, от которого налоговые органы не могут защитить их в полном объеме.

III. Влияние особенностей внутреннего законодательства отдельных стран

40. Законы некоторых стран направлены на то, чтобы избежать или смягчить экономическое двойное налогообложение, т.е. одновременное обложение налогом прибыли компании на уровне компании и дивидендов на уровне акционера. Этого можно достичь при помощи различных способов:

—налог на прибыль компаний в отношении распределенной прибыли может взиматься по более низкой ставке, чем в отношении нераспределенной прибыли;

—может быть предоставлена льгота при исчислении личного налога акционера;

дивиденды могут облагаться только одним налогом, распределенная прибыль не облагается налогом на уровне компании.

Комитет по бюджетно-финансовым вопросам изучил вопрос о том, оправдывают ли особенности налогового законодательства стран-членов решения, отличные от тех, которые содержатся в Типовой конвенции.

A. Дивиденды, распределенные физическим лицам

41. В отличие от понятия юридического двойного налогообложения, которое имеет, как правило, довольно точное значение, понятие экономического двойного налогообложения является менее конкретным. Некоторые Государства не признают обоснованность этой концепции, а другие, которых гораздо больше, не считают необходимым устранять экономическое двойное налогообложение на государственном уровне (дивиденды, распределяемые компаниями- резидентами акционерам-резидентам). Следовательно, поскольку концепция экономического двойного налогообложения не имеет достаточно четкого определения, чтобы служить основой для анализа, представляется целесообразным исследовать проблему с более общей экономической точки зрения, т.е. с точки зрения влияния, которое различные системы смягчения такого двойного налогообложения могут иметь на международное движение капитала. С этой целью необходимо, в частности, выяснить, какие искажения и различия могут создать различные национальные системы; однако необходимо также учитывать последствия для бюджетов Государств и эффективного финансового контроля, не забывая о принципе взаимности, лежащем в основе каждого соглашения. При рассмотрении всех этих аспектов стало очевидным, что бремя, которое представляет собой налог на прибыль компаний, нельзя полностью упускать из виду.

1. Государства,применяющие классическую систему

42. Комитет признал, что экономическое двойное налогообложение не должно устраняться на международном уровне, если оно не было устранено на государственном уровне. Поэтому он считает, что в отношениях между двумя

Государствами с классической системой, то есть Государствами, которые не предоставляют освобождение от экономического двойного налогообложения, соответствующие уровни налога на прибыль компаний в Договаривающихся государствах не должны оказывать влияния на ставку налога у источника дохода на дивиденд в Государстве источника (ставка, ограниченная 15 процентами в соответствии с подпунктом б) Пункта 2 Статьи 10). Следовательно, решение, рекомендованное в Типовой конвенции, остается полностью применимым в данном случае.

2. Государства, применяющие налог на прибыль компаний с двумя ставками

43. Эти Государства взимают налог на прибыль компаний по различным ставкам по различным ставкам в зависимости от того, что компания делает со своей прибылью: высокая ставка устанавливается для любой нераспределенной прибыли, а более низкая - для распределенной.

44. Ни одно из этих Государств в ходе переговоров о соглашениях об избежании двойного налогообложения не получило на основании своей двойной ставки налога на прибыль компаний права взимать налог у источника дохода более, чем в 15 процентов (см. подпункт б) Пункта 2 Статьи

10) в отношении дивидендов, выплаченных его компаниями акционеру, являющемуся резидентом- физическим лицом другого Государства.

45. Комитет рассмотрел вопрос о том, следует ли признавать такое Государство (Государство В) имеющим право взимать налог у источника дохода, превышающий 15 процентов, в отношении дивидендов, распределяемых его компаниями резидентам Государства с классической системой (Государство А), при условии, что превышение сверх 15 процентов, которое было бы предназначено для зачета в отношении соответствующего акционера влияния более низкой ставки налога на прибыль компаний на распределенную прибыль компаний Государства В, не будет засчитываться в счет налога, подлежащего уплате акционером в Государстве А, резидентом которого он является.

46. Большинство стран-участников считают, что в Государстве В следует учитывать средний уровень налога на прибыль компаний, и что такой средний уровень следует рассматривать как аналог сбору, взимаемому в форме налога с единой ставкой с компаний-резидентов Государства А. Кроме того, сбор Государством В дополнительного налогу у источника дохода, на который в Государстве А не была предоставлена льгота, создал бы двойную дискриминацию: с одной стороны, дивиденды, распределяемые компанией-резидентом Государства В, будут облагаться более высокими налогами при распределении резидентам Государства А, чем при распределении резидентам Государства В, и, с другой стороны, резидент Государства

А платил бы более высокий личный налог на дивиденды из Государства В, чем на его дивиденды из Государства А. Поэтому идея об "уравновешивающем налоге" не была принята Комитетом.

3. Государства, предоставляющие освобождение на уровне акционера

47. В этих Государствах компания облагается налогом в отношении ее общей прибыли, как распределенной, так и нераспределенной, а дивиденды облагаются налогом у акционера-резидента (являющегося физическим лицом); последний, тем не менее, имеет право на получение освобождения, обычно в форме налоговой льготы, в отношении его личного налога, на том основании, что, по крайней мере, в обычном режиме, дивиденды уже облагались налогом на прибыль компаний как часть прибыли компании.

48. Внутреннее законодательство этих Государств не предусматривает распространения налоговых льгот на международную сферу. Льготы могут предоставляться только резидентам и только в отношении дивидендов из внутренних источников. Тем не менее, как указано ниже, некоторые из Государств в ряде конвенций распространили право на налоговые льготы, предусмотренные в их законодательстве, резидентам другого Договаривающегося государства.

49. Во многих Государствах, предоставляющих освобождение на уровне акционера, акционер- резидент получает льготу в подтверждение того факта, что прибыль, из которой выплачиваются дивиденды, уже облагалась налогом у компании. Акционер-резидент облагается налогом в отношении своего дивиденда, на который распространяется налоговая льгота; эта льгота зачитывается в счет подлежащего уплате налога и может давать право на возврат. В некоторых соглашениях об избежании двойного налогообложения некоторые страны, применяющие эту систему, согласились распространять льготы на акционеров, являющихся резидентами другого Договаривающегося государства. Хотя большинство Государств, согласившихся на такое распространение льгот, сделали это на взаимной основе, некоторые страны заключили соглашения, в которых они в одностороннем порядке распространяют льготные преимущества на резидентов другого Договаривающегося государства.

50. Некоторые Государства, которые также предоставляют льготы на уровне акционеров, требуют, чтобы, в соответствии с их системами, налог на прибыль компаний оставался в целом настоящим налогом на прибыль компаний в том, что он взимается исключительно с учетом ситуации в компании, без какого-либо учета личности и резидентства акционера, а также в том, что, будучи начисленным таким образом, он предназначался бы Министерству финансов. Налоговая льгота, предоставленная акционеру, предназначена для смягчения его личных налоговых обязательств, и никоим образом не представляет собой корректировку налога компании . Следовательно, возврат не предоставляется, если налоговая льгота превышает данный персональный налог.

51. Комитет не смог прийти к общему мнению о том, демонстрируют ли системы Государств, упомянутые в вышеприведенном Пункте 50, фундаментальное различие, которое могло бы оправдывать различные решения на международном уровне.

52. Некоторые страны-члены придерживались мнения, что такого фундаментального различия не существует. Это мнение позволяет сделать вывод, что Государства, упомянутые в Пункте 50, должны согласиться о распространении налоговой льготы на акционеров-нерезидентов, как минимум, на взаимной основе, тем же способом, как и некоторые из государств, упомянутых в Пункте 49. Такое решение, как правило, обеспечивает нейтралитет в отношении дивидендов, распределяемых компаниями этих стран, причем одинаковый режим предоставляется акционерам-резидентам и акционерам-нерезидентам. С другой стороны, в отношении акционеров, являющихся резидентами Договаривающегося государства (в частности, Государства с классической системой), оно будет поощрять инвестиции в Государство, предоставляющее льготы на уровне акционера, поскольку резиденты первого Государства получали бы налоговую льготу (фактически, возврат налога на прибыль компаний) на дивиденды из другого Государства, в то время как они не получали таковую в отношении дивидендов в их собственной стране. Однако эти последствия аналогичны тем, которые возникают между Государством, применяющим налог на прибыль компаний с двойной ставкой, и Государством с классической системой, либо между двумя Государствами с классической системой, одно из которых применяет более низкую ставку налога на прибыль компаний, чем другое (вышеприведенные Пункты 42 и 43 - 46).

53. С другой стороны, многие страны-участники подчеркнули тот факт, что определение истинного характера налоговой льготы, предоставляемой в соответствии с системами Государств, упомянутых в вышеприведенном Пункте 50, свидетельствует о простом снижении налога на личный доход акционера в признание того факта, что его дивиденд обычно уже включает налог на прибыль компании. Налоговая льгота предоставляется раз и навсегда (forfaitaire), и, следовательно, не находится в точном соотношении с фактическим налогом прибыль компании, соответствующим прибыли, из которой выплачиваются дивиденды. Возврат не предоставляется, если налоговая льгота превышает налог на личный доход.

54. Поскольку льгота по сути не является возвратом налога на прибыль компаний, а представляет собой снижение налога на личный доход, вопрос о распространении льготы на акционеров- нерезидентов, которые не облагаются налогом на личный доход в соответствующих странах, не принимается во внимание. Тем не менее, с другой стороны, исходя из этой аргументации, заслуживает внимания вопрос, должны ли Государства, предоставляющие льготы на уровне акционеров, освобождать от налога на личный доход, взимаемого с акционеров-резидентов в отношении иностранных дивидендов. В этом отношении следует отметить, что ответ будет положительным,

если рассматривать вопрос с точки зрения нейтральности в отношении источника дивидендов; в противном случае, резидентам этих Государств будет предложено приобретать акции в собственной стране, а не за рубежом. Однако, такое расширение налоговых льгот противоречило бы принципу взаимности: тем самым соответствущее Государство не только в одностороннем порядке понесло бы бюджетные убытки (позволяя применение налоговых льгот сверх налога у источника прибыли, взимаемого в другом Государстве), но и сделало бы это без какой-либо экономической компенсации, поскольку оно не стимулировало бы резидентов другого Государства приобретать акции на его собственной территории.

55. Чтобы ответить на эти возражения, можно было бы, среди прочих возможностей , предположить, что Государство источника, которое собирало бы налог на прибыль компаний с дивидендов, распределяемых компаниями-резидентами, должно нести расходы по налоговым льготам, которые позволило бы Государство, предоставляющее льготы на уровне акционеров, переводя средства в это Государство. Однако, поскольку Государства вряд ли одобряют такие переводы, этого проще было бы достичь посредством “композиционной” договоренности, согласно которой Государство источника отказывалось бы ото всех налогов у источника дохода в отношении дивидендов, выплачиваемых резидентам другого Государства, а последнее затем предоставило бы в отношении собственного налога не налог у источника дохода в размере 15 процентов (отмененный в Государстве источника), а налоговую льготу, аналогичную той, которую оно предоставляет в отношении дивидендов из внутреннего источника.

56. Когда все тщательно продумано, кажется, что проблема может быть решена только в ходе двусторонних переговоров, где можно лучше оценить преимущества и недостатки, получаемые каждым Договаривающимся государством от использования Конвенции.

57. [Удалено]

58. [Удалено]

B. Дивиденды, распределяемые компаниям

59. Приведенные выше комментарии в отношении дивидендов, выплачиваемых физическим лицам, обычно применимы к дивидендам, выплачиваемым компаниям, владеющим менее 25% капитала компании, выплачивающей дивиденды. Рассмотрение дивидендов, выплачиваемых организациям коллективного инвестирования, поднимает особые вопросы, затрагивающиеся в Пунктах 22 - 48 Комментария к Статье 1.

60. В отношении дивидендов, выплачиваемых компаниям, которые владеют не менее, чем 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды, Комитет изучил вопрос о том, в какой степени системы налогообложения конкретных компаний , о которых говорится в пунктах 42 и ниже, применяются к налогообложению дивидендов, выплачиваемых дочерней компанией.

61. В ходе обсуждения были высказаны различные мнения. Мнения расходятся даже тогда, когда обсуждение ограничивается налогообложением дочерних и головных компаний. Они расходятся еще больше, если при обсуждении принимать во внимание более общие экономические соображения и затрагивать налогообложение акционеров головной компании.

62. В своих двусторонних конвенциях государства приняли различные решения, которые были мотивированы экономическими целями и особенностями правового положения в этих Государствах, бюджетными соображениями, а также рядом других факторов. Соответственно, никаких общепринятых принципов не появилось. Тем не менее Комитет рассмотрел ситуацию с более распространенными системами налогообложения компаний.

1. Классическая система в Государстве дочерней компании (Пункт 42)

63. Положения Конвенции были разработаны для применения в тех случаях, когда Государство, резидентом которого является распределяющая компания, имеет так называемую "классическую" систему налогообложения компаний, а именно систему, при которой распределенная прибыль не дает права на получение каких-либо выгод на уровне компании или акционера (за исключением цели избежания повторного налогообложения дивидендов между компаниями).

2. Система обложения налогом на прибыль компаний с двумя ставками в Государстве дочерней компании

(Пункты 43 - 46)

64. Государства такого типа взимают с компаний налог на распределенную прибыль по более низкой ставке, чем с нераспределенной прибыли, что приводит снижению налогового бремени компании в отношении прибыли, распределенной дочерней компанией своей головной компании. Ввиду этой ситуации, большинство из этих Государств в соответствии с их соглашениями установили ставки налога у источника в 10 или 15 процентов, а в некоторых случаях даже свыше 15 процентов. Комитету не удалось выработать мнения по этому вопросу, решение которого остается за двусторонними переговорами.

3. Система вменения в Государстве дочерней компании (Пункты 47 и далее)

65. В таких Государствах компания облагается налогом в отношении всей своей прибыли, как распределенной, так и нераспределенной; акционеры, являющиеся резидентами Государства, резидентом которого является сама распределяющая компания, облагаются налогом на распределенные им дивиденды, но получают налоговую льготу, учитывая тот факт, что распределенная прибыль облагалась налогом на уровне компании.

66. Рассматривался вопрос о том, должны ли Государства этого рода распространять преимущества налоговых льгот на акционеров головных компаний, являющихся резидентами другого Государства, или даже предоставлять налоговую

льготу непосредственно таким головным компаниям. Комитету не удалось выработать мнения по этому вопросу, решение которого остается за двусторонними переговорами.

67. Если в такой системе прибыль, как распределенная, так и нераспределенная, облагается налогом по одной и той же ставке, система не отличается от "классической" на уровне распределяющей компании. Следовательно, Государство, резидентом которого является дочерняя компания, может взимать налог у источника только по ставке, предусмотренной в подпункте a) Пункта 2.

IV. Распределения со стороны инвестиционных трастов недвижимости

67.1 Во многих государствах большая часть портфельных инвестиций в недвижимое имущество осуществляется через инвестиционные трасты недвижимости (REIT). REIT можно в общих чертах охарактеризовать как компанию с широким кругом акционеров, трест либо договорное или фидуциарное соглашение, которые получают доход в основном благодаря долгосрочным инвестициям в недвижимое имущество, ежегодно распределяет большую часть своего дохода и не платит подоходный налог на доход, относящийся к недвижимому имуществу, распределяемый таким образом. Тот факт, что REIT не платит налог на такой доход, связан с налоговыми нормами, предусматривающими единый уровень налогообложения у инвесторов в REIT.

67.2 Важность и глобализация инвестиций в REIT и через них побудили Комитет по бюджетно- финансовым вопросам изучать вопросы налоговых соглашений, возникающие в связи с такими инвестициями. Результаты этой работы отражены в отчете под названием "Вопросы налоговых соглашений, относящиеся к REIT."[1]

67.3 Одним из вопросов, обсуждаемых в отчете, является режим налогового соглашения в отношении трансграничных распределений через REIT. В случае небольшого инвестора в REIT, он не имеет контроля над недвижимым имуществом, приобретенным REIT, и не имеет связи с этим имуществом. Невзирая на тот факт, что сам по себе REIT не будет платить налог на свой распределенный доход, поэтому может быть уместным считать, что такой инвестор не инвестировал в недвижимое имущество, а, скорее, просто инвестировал в компанию, и должен рассматриваться как получающий портфельный дивиденд. Такой подход также будет отражать смешанные черты инвестиций REIT, которые объединяют черты как акций, так и облигаций. Напротив, более крупный инвестор в REIT будет иметь более конкретный интерес в недвижимой собственности, приобретенной REIT; для этого инвестора инвестиция в REIT может рассматриваться как замена инвестиции в имущество, являющееся базисным активом REIT. В этой ситуации было бы неуместно ограничивать налогообложение по принципу источника распределений от REIT, поскольку сам REIT не будет платить налог на свой доход.

---

[1] Включено в Том II полной версии Типовой налоговой конвенции ОЭСР на стр. R(23)-1.

67.4 Государства, желающие достичь такого результата, могут в двустороннем порядке согласовать замену Пункта 2 Статьи следующим положением:

2. Тем не менее, дивиденды, выплачиваемые компанией, являющейся резидентом Договаривающегося государства, также могут облагаться налогом в этом Государстве в соответствии с законодательством этого Государства, но, если собственник бенефициар дивидендов является резидентом другого Договаривающегося государства (отличный от собственника бенефициарных дивидендов, выплачиваемых компанией, представляющей собой REIT, в котором такое лицо прямо или косвенно владеет капиталом, составляющим, по меньшей мере, 10 процентов стоимости всего капитала в этой компании), взимаемый таким образом налог не должен превышать:

a) 5 процентов от валовой суммы дивидендов, если собственник бенефициар является компанией, которая прямо владеет, по меньшей мере, 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды (отличной от выплачивающей компании, которая представляет собой REIT) в течение периода в 365 дней, включающего день выплаты дивиденда (для целей расчета этого периода не следует учитывать изменения в праве собственности, непосредственно связанные с реорганизацией компании, например, слияние или разделение, которая владеет долей или выплачивает дивиденд);

b) 15 процентов валовой суммы дивидендов во всех остальных случаях.

Согласно этому положению, крупный инвестор в REIT - это инвестор, прямо или косвенно владеющий капиталом, который составляет не менее 10 процентов от стоимости всего капитала REIT. Тем не менее, Государства могут на двусторонней основе договориться о применении другого порога. Положение также применяется ко всем распределениям, осуществляемым, REIT; однако, в случае распределения прибыли на капитал, внутреннее законодательство некоторых стран предусматривает иной порог для проведения различия между крупным инвестором и мелким инвестором , имеющим право на налогообложение по ставке, применяемой к портфельным дивидендам, и эти страны, возможно, пожелают внести поправки в это положение, чтобы сохранить данное различие в своих соглашениях. В конце концов, поскольку было бы нецелесообразным ограничивать налогообложение у источника распределения REIT крупному инвестору, формулировка подпункта

a) исключает дивиденды, выплачиваемые REIT, из сферы его применения; таким образом, подпункт никогда не может применяться к таким дивидендам, даже если компания, не владевшая капиталом, составляющим 10 или более процентов стоимости капитала REIT, владела не менее, чем 25 процентами его капитала, рассчитанного в

соответствии с вышеприведенным Пунктом 15. Государство источника, таким образом, сможет облагать налогом такие распределения крупным инвесторам независимо от ограничений в подпунктах *А)* и *б).*

67.5 Если, однако, REIT, учрежденные в одном Договаривающемся государстве, не квалифицируются в качестве компаний, являющихся резидентами Договаривающегося государства, в положение необходимо будет внести поправки, чтобы обеспечить его применение к распределениям со стороны таких REIT.

67.6 Например, если REIT является компанией, не квалифицирующейся как резидент Государства, для достижения этого результата в Пункты 1 и 2 Статьи необходимо будет внести следующие поправки:

1. Дивиденды, выплачиваемые компанией, являющейся резидентом, или REIT, организованным в соответствии с законодательством Договаривающегося государства, резиденту другого Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом другом Государстве.

2. Тем не менее, дивиденды могут также облагаться налогом на территории и в соответствии с законодательством Договаривающегося государства, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, либо, в случае REIT, в соответствии с законодательством которого он был организован, но если собственником бенефициарных дивидендов является резидент другого Договаривающегося государства (отличный от собственника бенефициарных дивидендов, выплачиваемых компанией, представляющей собой REIT, в котором такое лицо прямо или косвенно владеет капиталом, составляющим, по меньшей мере, 10 процентов стоимости всего капитала в этой компании), взимаемый таким образом налог не должен превышать), взимаемый таким образом налог не должен превышать:

а) 5 процентов от валовой суммы дивидендов, если собственник бенефициар является компанией, которая прямо владеет, по меньшей мере, 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды (отличной от выплачивающей компании, которая представляет собой REIT) в течение периода в 365 дней, включающего день выплаты дивиденда (для целей расчета этого периода не следует учитывать изменения в праве собственности, непосредственно связанные с реорганизацией компании, например, слияние или разделение, которая владеет долей или выплачивает дивиденд);

b) 15 процентов валовой суммы дивидендов во всех остальных случаях.

Аналогичным образом, для достижения результата, когда REIT имеет структуру траста или договорного или фидуциарного соглашения, и не квалифицируется как компания, Государства могут в двустороннем порядке согласиться добавить к альтернативной версии Пункта 2, изложенной в вышеприведенном Пункте 67.4, дополнительное положение, сформулированное следующим образом:

Для целей этой Конвенции, если REIT, организованный в соответствии с законодательством Договаривающегося государства, распределяет доход резиденту

другого Договаривающегося государства, являющемуся собственником бенефициаром данного распределения, распределение этого дохода должно рассматриваться как дивиденд, выплачиваемый компанией-резидентом первого упомянутого Государства.

В соответствии с этим дополнительным положением соответствующее распределение будет рассматриваться как дивиденд, и, следовательно, не как другой вид дохода (например, доход от недвижимости или прибыли на капитал) для целей применения Статьи 10 и других Статей Конвенции. Тем не менее, очевидно, что это не изменит характеризацию этого распределения для целей внутреннего законодательств, так что рассмотрение в соответствии с внутренним законодательством не будет затрагиваться, за исключением целей применения ограничений, налагаемых соответствующими положениями Конвенции.

Замечание к Комментарию

68 . Канада и Соединенное Королевство не придерживаются положений вышеприведенного Пункта 24. В соответствии с их законодательством, определенные процентные платежи рассматриваются как дивиденды, и поэтому включаются в определение дивидендов.

Пункт 2

Оговорки к Статье

69 . Япония оставляет за собой право не применять ставку прямых дивидендных инвестиций к дивидендам, вычитаемым при расчете облагаемого налогом дохода компании, выплачивающей дивиденды в Договаривающемся государстве, резидентом которого является эта компания.

70 . США оставляют за собой право предоставить ставку в 5 процентов налога на дивиденды только в случае, когда были выполнены требования в отношении владения и резидентства для предписанных сроков.

71 . США оставляют за собой право облагать налогом в соответствии со своим внутренним законодательством дивиденды, выплачиваемые "экспатриированным юридическим лицом" связанному лицу, на срок до десяти лет.

72 . США оставляют за собой право предусмотреть, чтобы акционерам определенных предприятий сквозного налогообложения, таким как Регулируемые инвестиционные компании и Инвестиционные трасты недвижимости, не предоставлялась ставка прямых дивидендных инвестиций, даже если бы они соответствовали требованиям на основе их доли владения.

73 . Германия и Португалия сохраняют за собой право исключить товарищества из сферы применения подпункта a) Пункта 2, согласно предусмотренному в редакции Типовой налоговой конвенции до 2017 г.

74 . С учетом своей особой системы налогообложения, Чили сохраняет свободу действий в отношении положений Конвенции, касающихся ставки и формы распределения прибыли компаниями.

75 . Израиль, Латвия, Мексика, Португалия и Турция остаются при своем мнении в отношении ставок налога согласно Пункту 2.

76 . Австралия, Эстония, Япония и Латвия сохраняют за собой право не включать требование о том, чтобы компетентные органы устанавливали по взаимному согласию способ применения Пункта 2.

77 . Польша остается при своем мнении в отношении минимальной доли владения (25 процентов) и налоговых ставок (5 процентов и 15 процентов).

77.1 Люксембург оставляет за собой право не включать период владения, предусмотренный в подпункте а) Пункта 2.

Пункт 3

78 . Бельгия оставляет за собой право расширить определение дивидендов в Пункте 3, чтобы прямо включить доход, даже если он выплачивается в форме процентов, к которому должен применяться тот же режим налогообложения, что и к доходу от акций в соответствии с ее внутренним законодательством.

79 . Дания оставляет за собой право в определенных случаях считать дивидендами цену продажи, полученную от продажи акций.

80 . Франция и Мексика оставляют за собой право расширить определение дивидендов в Пункте 3, чтобы охватить весь доход, подлежащий налогообложению при распределении.

81 . Канада и Германия сохраняют за собой право расширить определение дивидендов в Пункте 3, чтобы охватить определенные процентные платежи, которые рассматриваются как распределения в соответствии с их внутренним законодательством.

81.1 Португалия оставляет за собой право расширить определение дивидендов в Пункте 3, чтобы охватить определенные платежи, производимые в рамках соглашений об участии в прибыли, которые рассматриваются как распределения в соответствии с ее внутренним законодательством.

81.2 Чили и Люксембург оставляют за собой право расширить определение дивидендов в Пункте 3, чтобы охватить определенные выплаты, которые рассматриваются как распределение дивидендов в соответствии с их внутренним законодательством.

82 Израиль оставляет за собой право исключить платежи, сделанные инвестиционным трастом недвижимости, являющимся резидентом Израиля, из определения дивидендов в Пункте 3, и облагать эти платежи налогом в соответствии со своим внутренним законодательством.

82.1 Эстония, Япония и Латвия оставляют за собой право изменить в Пункте 3 слова "доход от других корпоративных прав" на "доход от других прав".

82.2 Австралия оставляет за собой право расширить определение дивидендов в Пункте 3, чтобы охватить другие суммы, к которым применяется тот режим

налогообложения, что и к доходу от акций в соответствии с ее внутренним законодательством.

Пункт 5

83 . Канада и США оставляют за собой право взимать свой налог на прибыль филиалов с доходов компании, относимых на счет постоянного представительства, расположенного в этих странах. Канада также оставляет за собой право взимать этот налог с прибыли, связанной с отчуждением недвижимого имущества, расположенного в Канаде, компанией, осуществляющей торговлю недвижимым имуществом.

84. [Удалено]

85.Турция оставляет за собой право облагать налогом в порядке, предусмотренном пунктом 2 Статьи, часть прибыли компании другого Договаривающегося государства, осуществляющей деловую деятельность через постоянное представительство, расположенное в Турции, которая остается после налогообложения в соответствии со Статьей 7.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРОЦЕНТОВ

I. Предварительные замечания

1. "Проценты" обычно означают вознаграждение за предоставленные деньги, которое относится к категории "доходов от движимого капитала" (revenus de capitaux mobiliers). В отличие от дивидендов, проценты не подвергаются двойному экономическому налогообложению, то есть не облагаются налогом как у должника, так и у кредитора. Если иное не предусмотрено договором, уплата налога на проценты ложится на получателя. Если случается, что должник обязуется уплатить какой-либо налог, взимаемый у источника, то это равносильно тому, как если бы он согласился уплатить своему кредитору дополнительные проценты, соответствующие такому налогу.

2. Но, как и дивиденды, проценты по облигациям, долговым обязательствам или займам обычно привлекают налог, взимаемый путем вычета у источника при выплате процентов. Фактически, этот метод обычно используется по практическим причинам, поскольку налог, взимаемый у источника, может представлять собой аванс по налогу, подлежащему уплате получателем в отношении его общего дохода или прибыли. Если в этом случае получатель является резидентом страны, в которой применяется вычет у источника, любое двойное налогообложение, с которым он сталкивается, устраняется при помощи внутренних мер. Ситуация будет совсем иной, если он является резидентом другой страны: в этом случае он дважды облагается налогом на проценты, в первый раз Государством источника, во второй раз – Государством, резидентом которого он является. Очевидно, что двойное взимание налогов с него может

значительно снизить процент на ссуженные деньги и таким образом затруднить движение капитала и развитие международных инвестиций.

3. Нельзя быть уверенными в получении всеобщего одобрения формулой, оставляющей исключительное налогообложение процентов за одним Государством, будь то Государство резидентства бенефициара или Государство источника. Поэтому было принято компромиссное решение. Он предусматривает, что проценты могут облагаться налогом в Государстве проживания, но оставляет за Государством источника право взимать налог, если это предусмотрено его законодательством, причем в этом праве подразумевается, что Государство источника может отказаться от всех налогов. по процентам, выплачиваемым нерезидентам. Однако, использование им этого права будет ограничено пределом, который его налог не сможет превышать, но, само собой разумеется, Договаривающиеся государства могут договориться о принятии даже более низкой ставки налогообложения в Государстве источника. Жертва, которую последнее Государство примет в таких условиях, будет сопровождаться предоставлением льготы со стороны Государства резидентства с целью учета налога, взимаемого в Государстве источника (см. Статью 23 A или 23 B).

4. Некоторые страны не позволяют вычитать уплаченные проценты для целей налогообложения плательщика, за исключением случаев, когда получатель также является резидентом того же Государства или подлежит обложению налогом в этом Государстве. В противном случае вычет запрещается. Вопрос о том, должен ли вычет также разрешаться в случаях, когда проценты выплачиваются резидентом одного Договаривающегося государства резиденту другого Договаривающегося государства, рассматривается в Пункте 4 статьи 24.

Комментарий к положениям Статьи Пункт 1

5. В Пункте 1 устанавливается принцип, согласно которому проценты, возникающие в одном Договаривающемся государстве и выплачиваемые резиденту другого Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в последнем Государстве. При этом он не предусматривает исключительного права на налогообложение в пользу Государства резидентства. Термин "уплачен" имеет очень широкое значение, поскольку понятие платежа включает исполнение обязательства по предоставлению средств в распоряжение кредитора в порядке, предусмотренном договором или обычаями.

6. В Статье рассматриваются только проценты, возникающие Договаривающемся государстве, и поэтому она не применяется к процентам, возникающим на территории третьего Государства. Проценты, возникающие на территории Договаривающегося государства, которые относятся на счет постоянного представительства, которое предприятие этого Государства имеет в другом Договаривающемся государстве, могут облагаться налогом со стороны первого упомянутого Государства в соответствии с Пунктом 2, но также могут облагаться налогом со стороны другого Государства в

соответствии с Пунктом 1 Статьи 7 (см. Пункты 9 и 9.1 Комментария к Статьям 23 A и 23 B, касающиеся освобождения от двойного налогообложения в таких случаях).

Пункт 2

7. Пункт 2 оставляет право облагать налогом проценты за Государством, на территории которого возникают проценты, но ограничивает применение этого права, устанавливая предел для налога, который не должен превышать 10 процентов. Эта ставка может считаться разумным максимумом с учетом того, что Государство источника уже имеет право на налогообложение прибыли или дохода, полученного на его территории в результате инвестиций, финансируемых из заемного капитала. Договаривающиеся государства могут в рамках двусторонних переговоров согласовать более низкий налог или эксклюзивное налогообложение в Государстве, резидентом которого является бенефициар, в отношении всех процентных платежей, или, как объясняется ниже, в отношении некоторых конкретных категорий дохода.

7.1 В некоторых случаях подход, принятый в Пункте 2, который разрешает налогообложение по принципу источника выплат процентов, может представлять собой препятствие для международной торговли или может считаться неприемлемым по другим причинам. Например, если получатель процента взял в долг для финансирования операции, приносящей проценты, прибыль, полученная в виде процентов, будет намного меньше номинальной суммы полученных процентов; если уплаченные проценты равны или превышают полученные проценты, то не будет никакой прибыли или даже убытка. В этом случае, проблема не может быть решена Государством резидентства, поскольку в этом Государстве, где получатель облагается налогом в отношении чистой прибыли, полученной от сделки, будет взиматься небольшая сумма налога, либо он вообще не будет взиматься. Эта проблема возникает по той причине, что налог в Государстве источника обычно взимается с валовой суммы процента независимо от расходов, понесенных с целью получения такого процента. Чтобы избежать этой проблемы, кредиторы на практике стремятся переложить на должника бремя налога, взимаемого Государством источника в отношении процента, и, следовательно, повысить ставку проценту, устанавливаемую для должника, чье финансовое бремя затем увеличивается на сумму, соответствующую налогу, подлежащему уплате в Государстве источника.

7.2 Договаривающиеся государства могут пожелать включить дополнительный Пункт, чтобы предусмотреть исключительное налогообложение определенного процента в Государстве, резидентом которого является получатель. Преамбула этого Пункта, после которой следуют подпункты, описывающие различные проценты, в отношении которых применяется этот режим (см. ниже), может быть сформулирована следующим образом:

3. Невзирая на положения Пункта 2, процент, упомянутый в Пункте 1, должен облагаться налогом только в Договаривающемся государстве, резидентом которого

является получатель, если бенефициарным собственником процента является резидент этого Государства, и:

a. [*описание соответствующей категории процентов*] ...

7.3 Ниже перечислены некоторые категории процентов, которые Договаривающиеся государства могут пожелать рассмотреть для целей вышеприведенного Пункта 7.2.

Проценты, выплачиваемые Государству, его административно-территориальным единицам и центральным банкам

7.4 Некоторые Государства воздерживаются от взимания налога на доход, полученный другими Государствами и некоторыми из их предприятий, находящихся в полной собственности (например, центральный банк, учрежденный как отдельная организация), по крайней мере, в той степени, в которой такой доход получен от деятельности государственного характера. Некоторые Государства могут предоставить такое освобождение в соответствии с их трактовкой принципа суверенного иммунитета (см. Пункты 52 и 53 Комментария к Статье 1); другие могут делать это в соответствии с положениями их собственного внутреннего законодательства. В своих двусторонних соглашениях многие Государства желают подтвердить или уточнить объем таких освобождений в отношении процента или предоставить такое освобождение, когда в ином случае оно было бы недоступно. Государства, желающие сделать это, могут, таким образом, согласиться включить следующую категорию процентов в Пункт, предусматривающий освобождение определенного процента от налогообложения в Государстве источника:

a) это Государство или центральный банк, его административно-территориальная единица или местный орган власти;

Процент, уплачиваемый Государством или его административно-территориальными единицами

7.5 Если плательщиком процентов оказывается само Государство, его административно- территориальная единица или орган, учрежденный законом, конечным результатом вполне может быть то, что налог, взимаемый по принципу источника, может фактически оплачиваться этим Государством, если кредитор увеличивает процентную ставку для возмещения налога, взимаемого по принципу источника. В этом случае, любые выгоды для Государства, облагающего процент налогом по принципу источника, будут уравновешены ростом его расходов по займам. По этой причине, многие Государства предусматривают, чтобы такие проценты освобождались от любых налогов по принципу источника. Государства, желающие сделать это, могут согласиться включить следующую категорию процентов в Пункт, предусматривающий освобождение определенного процента от налогообложения в Государстве источника:

b) если процент выплачивается Государством, на территории которого он возникает , либо его административно-территориальной единицей, местным органом власти или учрежденным законом органом;

В этом предложенном положении фраза "учрежденный законом орган власти" относится к любому государственному органу. В зависимости от внутреннего законодательства и применяемой терминологии, некоторые Государства могут предпочесть использовать такие фразы, как "агентство или государственный орган" либо "юридическое лицо публичного права" [*personne morale de droit public*] в отношении такого учреждения.

Проценты, выплачиваемые в соответствии с программами экспортного финансирования

7.6 Чтобы стимулировать международную торговлю, многие Государства учредили программы экспортного финансирования или агентства, которые могут либо непосредственно предоставлять экспортные кредиты, либо страховать или гарантировать экспортные кредиты, предоставляемые коммерческими кредиторами. Поскольку этот вид финансирования поддерживается государственными фондами, ряд Государств предусматривает на двусторонней основе, что проценты, возникающие по займам, покрываемым этими программами, освобождаются от налогообложения по принципу источника. Государства, желающие сделать это, могут согласиться включить следующую категорию процентов в Пункт, предусматривающий освобождение определенного процента от налогообложения в Государстве источника:

c) если проценты выплачиваются в отношении ссуды, долгового требования или кредита, которые причитаются, сделаны, предоставлены, гарантированы или застрахованы этим Государством или его административно-территориальной единицей, местным органом власти или агентством по финансированию экспорта;

Проценты, выплачиваемые финансовым учреждениям

7.7 Проблема, описанная в Пункте 7.1, которая в основном возникает по той причине, что Государство источника обычно облагает налогом валовую сумму процентов, и, таким образом, игнорирует реальную сумму дохода, полученную от сделки, по которой были уплачены проценты, имеет особую важность в случае финансовых учреждений. Например, банк обычно финансирует ссуду, которую он предоставляет, за счет ссуженных ему средств, в частности средств, принятых на депозит. Поскольку Государство источника при определении суммы налога, подлежащего уплате по процентам, обычно игнорирует стоимость денежных средств для банка, сумма налога может помешать совершению операции, за исключением случаев, когда сумму этого налога оплачивает должник. По этой причине многие Государства предусматривают, что проценты, выплачиваемые финансовому учреждению, например, банку, освобождаются от любого налога по принципу источника. Государства, желающие сделать это, могут согласиться включить

следующую категорию процентов в Пункт, предусматривающий освобождение определенного процента от налогообложения в Государстве источника:

d) финансовое учреждение;

Проценты по продажам в кредит

7.8 Недостатки, описанные в Пункте 7.1, также часто возникают в случае продажи оборудования в кредит и других коммерческих продаж в кредит. В таких случаях поставщик очень часто просто передает заказчику без каких-либо дополнительных сборов цену, которую он сам должен будет заплатить банку или агентству по финансированию экспорта для финансирования кредита. В этих случаях проценты являются скорее элементом цены продажи, чем доходом от инвестированного капитала . В действительности, во многих случаях проценты, включенные в суммы взносов, подлежащих уплате, будет сложно отделить от фактической цены продажи. Поэтому государства могут пожелать включить проценты, возникающие от таких продаж в кредит, в Пункт, предусматривающий освобождение определенных процентов от налогообложения в государстве источника, что они могут сделать, добавив следующий подпункт:

e) если процент выплачивается в отношении задолженности, возникающей вследствие продажи в кредит любого оборудования, товаров или услуг;

7.9 Виды продаж в кредит, упомянутые в этом предложенном положении, включают продажу не только комплектных единиц, но также их отдельных компонентов. Продажи, финансируемые через общую кредитную линию, предоставленную продавцом покупателю, также представляют собой продажи в кредит для целей положения. Кроме того, не имеет значения, оговорены ли проценты отдельно в дополнение к цене продажи или включены с самого начала в сумму, выплачиваемую в рассрочку.

Проценты, выплачиваемые некоторым субъектам, освобожденным от налогов (например, пенсионные фонды)

7.10 В соответствии с внутренним законодательством многих Государств, пенсионные фонды и подобные организации, как правило, освобождаются от уплаты налога на их инвестиционный доход. Чтобы добиться нейтрального отношения к внутренним и иностранным инвестициям этих организаций, некоторые Государства предусматривают на двусторонней основе, что доход, включая проценты, получаемый таким юридическим лицом-резидентом другого Государства, также освобождается от налогообложения по принципу источника. Государства, желающие сделать это, могут согласовать в двустороннем порядке положение, разработанное в соответствии с положениями Пункта 69 Комментария к Статье 18.

7.11 Если Договаривающиеся государства не желают полностью освобождать какую-либо или все вышеуказанные категории процентов от налогообложения в Государстве источника, они могут изъявить желание применить к ним более низкую

ставку налога, чем та, которая предусмотрена в Пункте 2 (тем не менее, это решение не кажется достаточно практичным в случае процентов, выплачиваемых Государством, его административно-территориальной единицей или органом, учрежденным законом). В этом случае Пункт 2 может быть сформулирован следующим образом:

2. Однако, проценты, возникающие в одном Договаривающемся государстве, могут также облагаться налогом в этом Государстве в соответствии с законодательством этого Государства, но, если собственник-бенефициар процентов является резидентом другого Договаривающегося государства, взимаемый таким образом налог не должен превышать:

a) [более низкая ставка налога] процентов валовой суммы процента в случае процентов, выплачиваемых [описание соответствующей категории процентов*]* ...

b) 10 процентов валовой суммы процентов во всех других случаях.

Уполномоченные органы Договаривающихся государств должны по взаимному согласию определить способ применения этого ограничения.

Если Договаривающиеся государства соглашаются освободить некоторые из вышеуказанных категорий процентов от налогообложения, за этим альтернативным положением будет следовать пункт 3, как предлагается в пункте 7.2 выше.

7.12 Договаривающиеся государства могут добавить к категориям процентов, перечисленным в вышеприведенных Пунктах, другие категории, в отношении которых введение налога в Государстве источника может показаться им нежелательным.

8. Проекта ОЭСР/G20 О размывании налогооблагаемой базы и выводе прибыли из-под налогообложения, и, в частности, финальный доклад о Действии 6^{1}, подготовленный в рамках этого проекта, рассмотрел ряд злоупотреблений, относящихся к случаям, подобным следующему: собственник-бенефициар процента, возникающего в Договаривающемся государстве, является компанией-резидентом другого Договаривающегося государства; весь или часть его капитала принадлежит акционерам за пределами данного другого Государства; его практика не заключается в распределении его прибыли в форме дивидендов; к нему применяется преференциальный режим налогообложения. Хотя Статья 29, включенная в Конвенцию в результате публикации финального доклада о Действии 6, рассматривает аспекты этого случая, связанные со злоупотреблением положениями международных налоговых соглашений, Государства, желающие отказаться от преимуществ Статьи 11 в отношении процентов, к которым в Государстве резидентства применяется преференциальный режим налогообложения, могут рассмотреть вопрос о включении в свои соглашения положений, подобных описанным в Пунктах 82 - 100 Комментария к Статье 1.

9. Требование о собственнике-бенефициаре было включено в Пункт 2 Статьи 11 для разъяснения значения слов "выплачен резиденту", как они используются в Пункте 1

Статьи. Оно разъясняет, что Государство источника не обязано отказываться от права налогообложения процентного дохода только потому, что этот доход был выплачен непосредственно резиденту Государства, с которым Государство источника заключило соглашение.

9.1 Поскольку термин "собственник бенефициар" был добавлен для устранения потенциальных трудностей, связанных с использованием слов "выплачен резиденту" в Пункте 1, его предполагалось толковать в этом контексте, а не для обозначения какого-либо технического значения, которое он мог бы иметь в соответствии с внутренним законодательством конкретной страны (в действительности, при добавлении в Пункт, этот термин не имел точного определения в законодательстве многих стран). В этой связи, термин "собственник бенефициар" не используется в узком техническом смысле (например, в том значении, которое он имеет в соответствии с законодательством о трастах многих стран общего права[2]); скорее, его следует понимать согласно контексту, в частности, что касается слов "выплачен резиденту" и с учетом объекта и целей Конвенции, включая предотвращение двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов.

10. Льгота или освобождение в отношении статьи дохода предоставляются Государством источника резиденту другого Договаривающегося государства для полного или частичного избежания двойного налогообложения, которое в противном случае возникло бы в результате одновременного налогообложения этого дохода Государством резидентства. Если статья дохода выплачивается резиденту Договаривающегося государства, выступающему в качестве агента или номинального владельца, Государство источника вступит в противоречие с объектом и целью Конвенции, если оно предоставит льготу или освобождение только на основании статуса прямого получателя дохода в качестве резидента Договаривающегося государства. Прямой получатель дохода в этой ситуации классифицируется как резидент, но этот статус не приводит к потенциальному возникновению двойного налогообложения, поскольку получатели не рассматриваются как собственники дохода для целей налогообложения в Государстве резидентства.

---

1 *ОЭСР (2015), Предотвращение предоставления льгот по договорам в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 - Заключительный отчет 2015 г.,* OECD Publishing, Paris, DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en.

2 Например, если доверительные управляющие дискреционного траста не распределяют дивиденды, заработанные в течение определенного периода, эти управляющие, выступающие в своей функции как таковых (или траст, если он признан отдельным налогоплательщиком), могут представлять собой собственников-бенефициаров такого дохода для целей Статьи 11, даже если они не

являются собственниками- бенефициарами согласно соответствующему законодательству о трастах.

10.1 Государство источника в равной степени вступило бы в противоречие с объектом и целью Конвенции, предоставив льготу или освобождение, если резидент Договаривающегося государства иначе чем через посредничество агентства или номинального держателя, выступает просто в качестве посредника для другого лица, которое фактически получает выгоду от соответствующего дохода. По этой причине, в докладе Комитета по бюджетно-финансовым вопросам под названием "Соглашения об избежании двойного налогообложения и использование компаний-посредников"[1] заключается, что обычно компания-посредник не должна рассматриваться как собственник бенефициар, если, хотя и являясь формальным собственником, на практике она имеет очень узкие полномочия, которые делают ее в отношении соответствующего дохода просто фидуциаром или управляющим, действующим от имени заинтересованных сторон.

10.2 В этих различных примерах (агент, номинальный держатель, компания-посредник, выступающая в качестве фидуциара или управляющего) прямой получатель дивиденда не является "собственником бенефициаром", поскольку право получателя на использование процентов ограничивается договорным или законным обязательством передать полученный платеж другому лицу. Такое обязательство обычно вытекает из соответствующих документов, но также может быть установлено на основе фактов и обстоятельств, свидетельствующих о том, что, по существу, получатель явно не имеет права на использование процента, не будучи ограниченным договорным или законным обязательством передать полученный платеж другому лицу. Этот тип обязательства не будет включать договорные или юридические обязательства, которые не зависят от получения платежа прямым получателем, такие как обязательство, которое не зависит от получения платежа и которое возложено на прямого получателя как на должника или сторону финансовой сделки, либо стандартное обязательство по распределению, применяемое в пенсионных программах и организациях коллективного инвестирования, имеющих право на получение преимуществ по договору в соответствии с принципами Пунктов 22-48 Комментария к Статье 1. Если получатель процента имеет право на использование процента, не будучи ограниченным договорным или законным обязательством передать полученный платеж другому лицу, он является "собственником бенефициаром" этого процента. Следует также отметить, что в Статье 11 говорится о собственнике бенефициаре процента, а не собственнике долгового требования, в отношении которого выплачивается процент, которое в некоторых случаях может быть иным.

10.3 Тот факт, что получатель процентного платежа считается фактическим владельцем этого процента, не означает, однако, что ограничение налогообложения,

предусмотренное Пунктом 2, должно применяться автоматически. Это ограничение налогообложения не должно предоставляться в случаях злоупотребления этим положением (см. также вышеприведенный Пункт 8). Положения Статьи 29 и принципы , изложенные в разделе о "Ненадлежащем использовании Конвенции" Комментария к Статье 1 будут применяться для предотвращения злоупотреблений, включая ситуации злоупотребления положениями международных налоговых соглашений, когда получатель является собственником бенефициара процента. Хотя в концепции

"собственника бенефициаре" затрагивается несколько форм уклонения от уплаты налогов (например, включающие введение получателя, который обязан передать процент кому-то другому), она не рассматривает другие формы злоупотреблений, к примеру, определенные виды злоупотреблений положениями международных налоговых соглашений, которые регулируются этими положениями и принципами, и поэтому не должны считаться каким-либо образом ограничивающими применение других подходов к рассмотрению таких случаев.

---

1 Включено в Том II полной версии Типовой налоговой Конвенции ОЭСР на стр. R(6)-1.

10.4 Приведенные выше пояснения относительно значения термина "собственник бенефициара" ясно показывают, что значение, данное этому термину в контексте Статьи необходимо отличать от другого значения, в котором этот термин использовался в контексте других инструментов[1] рассматривающих установление лиц (обычно физических), которые осуществляют реальный контроль над юридическими лицами или активами. Это другое значение термина "собственник бенефициара" не может применяться в контексте Статьи. Действительно, это значение, в котором речь идет о физических лицах (т.е. людях), не может согласовываться с прямой формулировкой подпункта 2 а) Статьи 10, который относится к ситуации, когда компания является собственником бенефициара дивиденда. В контексте Статей 10 и 11, термин "собственник бенефициара" предназначен для устранения трудностей, возникающих в связи с использованием слова "выплачен" в отношении дивидендов и процентов, а не трудностей, связанных с правом собственности на акции или долговые требования, по которым выплачиваются дивиденды или проценты. По этой причине, в контексте данной Статьи было бы неуместно рассматривать значение, разработанное для обозначения лиц, которые осуществляют "реальный эффективный контроль над юридическим лицом или соглашением".[2]

11 . В соответствии с другими условиями, установленными Статьей и другими положениями Конвенции, ограничение налогообложения в Государстве источника допускается, если посредник, к примеру, агент или номинальный держатель, находящийся в Договаривающемся государстве или третьем Государстве, находится

между получателем и плательщиком, но собственником бенефициара является резидент другого Договаривающегося государства (в текст Модели в 1995 и 2014 гг. были внесены поправки, чтобы прояснить этот момент, что является последовательной позицией всех стран-участников).

12 . В Пункте ничего не говорится о режиме налогообложения в Государстве источника. Таким образом, это дает этому Государству право применять свои собственные законы и, в частности, взимать налог либо путем вычета у источника, либо путем индивидуальной оценки. В этой Статье процедурные вопросы не рассматриваются. Каждое Государство должно иметь возможность применять процедуру, предусмотренную его собственным законодательством (см., тем не менее,

---

1См., например, *Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег, Международные стандарты по борьбе с отмыванием денег, финансированием терроризма и финансированием распространения оружия массового уничтожения – Рекомендации ФАТФ* (ОЭСР-ФАТФ, Париж, 2012 г.),

где подробно излагаются международные стандарты борьбы с отмыванием денег и содержится следующее определение бенефициарного собственника (на стр. 110): " физическое лицо (лица), являющиеся реальными собственниками или осуществляющие реальный контроль над клиентом и/или лицом, от чьего имени совершается сделка. Это понятие также включает лиц, которые осуществляют реальный эффективный контроль над юридическим лицом или соглашением." Аналогично, в докладе 2001 г. Координационной группы ОЭСР по корпоративному управлению, "*За корпоративной вуалью: использование корпоративных структур в незаконных целях*" *(ОЭСР, Париж, 2001 г.),* содержится следующее определение бенефициарного владения (на стр. 14):

В этом докладе, "бенефициарное владение" означает реальное бенефициарное владение или долю физического лица. В некоторых ситуациях установление бенефициарного собственника может включать поиск через различные посреднические организации или лиц до тех пор, пока не будет найден настоящий собственник, являющийся физическим лицом. В отношении корпораций, право собственности принадлежит акционерам или участникам. В случае товариществ, доли принадлежат полным и ограниченным партнерам. В случае трастов и фондов, бенефициарное владение относится к бенефициарам, которые также могут включать учредителя или основателя.

2 См. определение Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег , приведенное в предыдущем примечании.

Пункт 109 Комментария к Статье 1). Потенциальные злоупотребления, возникающие в ситуациях, когда процент, возникающий в Договаривающемся государстве, относится на счет постоянного представительства, которое предприятие другого Государства имеет в третьем Государстве, рассматриваются в Пункте 8 Статьи

29. Другие вопросы возникают в связи с трехсторонними случаями (см. Пункт 71 Комментария к Статье 24).

13 . В нем не указывается, должно ли освобождение в Государстве источника обуславливаться тем, что процент облагается налогом в Государстве резидентства. Этот вопрос должен разрешаться путем двусторонних переговоров.

14 . Статья не содержит положений о том, как Государство, резидентом которого является получатель, должно учитывать налогообложение в Государстве источника процентов. Этот вопрос рассматривается в Статьях 23 A и 23 B.

15. [Удалено]

16. [Изменен номер и внесены поправки]

17. [Изменен номер и внесены поправки]

Пункт 3

18. В Пункте 3 приведено значение, в котором следует использовать термин " процент" для применения режима налогообложения, определенного Статьей. Этот термин обозначает в целом доход от долговых требований любого рода, независимо от того, обеспечены ли они ипотекой и дают ли право на участие в прибыли. Термин " долговые требования любого рода", очевидно, охватывает денежные взносы и обеспечение в форме денег, а также государственные ценные бумаги, облигации и долговые обязательства, хотя три последних вида специально упомянуты по причине их важности и некоторых особенностей, которые они могут иметь. С одной стороны, признается, что ипотечные проценты относятся к категории доходов от движимого капитала (revenus de capitaux mobiliers), хотя в некоторых странах они приравниваются к доходам от недвижимого имущества. С другой стороны, долговые требования и, в частности, облигации и долговые обязательства, дающие право на участие в прибыли должника, тем не менее рассматриваются как ссуды, если общий характер договора явно свидетельствует о процентном заеме.

19. Проценты по облигациям с правом участия в прибыли компании обычно не следует рассматривать как дивиденды, как и проценты по конвертируемым облигациям , до тех пор, пока облигации не будут фактически конвертированы в акции. Однако проценты по таким облигациям следует рассматривать как дивиденды, если ссуда фактически разделяет риски компании- должника (см., помимо прочего, Пункт 25 Комментария к Стать 10). В ситуациях предполагаемой тонкой капитализации иногда сложно провести различие между дивидендами и процентами, и во избежание любой возможности дублирования между категориями дохода, рассматриваемыми в Статьях 10 и 11 соответственно, следует отметить, что термин "процент", в соответствии с его использованием в Статье 11, не включает статьи дохода, рассматриваемые в Статье 10.

20. Что касается, в частности, государственных ценных бумаг, облигаций и долговых обязательств, в тексте указывается, что связанные с ними премии или призы представляют собой проценты. В целом, то, что составляет проценты, полученные по

кредитному обеспечению, и может надлежащим образом облагаться налогом как таковым в Государстве источника, - это все, что учреждение, выдающее кредит, выплачивает сверх суммы, уплаченной подписчиком, то есть начисленные проценты плюс любая премия, уплаченная при погашении или выпуске. Из этого следует, что, если облигация или долговое обязательство были выпущены по цене выше номинала, превышение суммы, уплаченной подписчиком, над суммой, выплаченной ему, может представлять собой отрицательный процент, который должен быть вычтен из объявленного процента при определении процента, подлежащего налогообложению. С другой стороны, определение процента не охватывает любую прибыль или убыток, которые нельзя отнести к разнице между тем, что эмитент получил и выплатил (например, прибыль или убыток, не представляющие собой начисленный процент или первоначальную эмиссионную скидку или премию, которые владелец ценной бумаги, такой, как облигация или долговое обязательство, получает путем их продажи другому лицу или путем погашения основной суммы ценной бумаги, которую он приобрел у предыдущего владельца, на сумму, которая отличается от суммы, полученной эмитентом ценной бумаги). Такая прибыль или убыток может, в зависимости от случая, представлять собой коммерческую прибыль или убыток, прирост капитала или убыток по капиталу, или доход, подпадающий под действие Статьи 21.

20.1 Сумма, которую получит продавец облигации, обычно будет включать проценты, которые были начислены, но еще не подлежали выплате на момент продажи облигации. В большинстве случаев Государство источника не будет предпринимать попытки обложить налогом такие начисленные проценты на момент отчуждения, и будет облагать налогом покупателя облигации или долгового обязательства только в отношении полной суммы впоследствии уплаченных процентов (обычно предполагается, что в таком случае цена, которую приобретатель уплачивает за облигацию, учитывает будущее налоговое обязательство приобретателя в отношении процентов, начисленных в пользу продавца на момент отчуждения). Тем не менее, при определенных обстоятельствах некоторые Государства облагают налогом продавца облигации в отношении процентов, начисленных на момент отчуждения (например, если облигация продается юридическому лицу, освобожденному от уплаты налогов). Такие начисленные проценты подпадают под определение процентов, и поэтому могут облагаться налогом со Стороны государства источника. В этом случае это Государство не должно снова облагать налогом ту же сумму у приобретателя облигации, когда впоследствии наступает срок выплаты процентов.

21. Кроме того, определение процента, содержащееся в первом предложении пункта 3, в принципе, является исчерпывающим. Представляется предпочтительным не включать в текст вспомогательную ссылку на внутреннее законодательство; это оправдано следующими соображениями:

a) определение охватывает практически все виды доходов, которые рассматриваются как проценты в различных внутренних законодательствах;

b) используемая формула обеспечивает большую безопасность с юридической точки зрения и гарантирует, что конвенции не будут затронуты будущими изменениями во внутреннем законодательстве любой страны;

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

Тем не менее, сохраняется понимание того, что в двусторонней конвенции два Договаривающихся государства могут расширить используемую конвенцию таким образом, чтобы включить в нее любой доход, который облагается налогом как проценты в соответствии с любым из их внутренних законов, но который не охватывается определением, и в этих обстоятельствах могут счесть предпочтительным сослаться на свои внутренние законы.

21.1 Определение понятия "проценты", содержащееся в первом предложении пункта 3, обычно не применяется к платежам, осуществляемым в рамках некоторых видов нетрадиционных финансовых инструментов, в которых отсутствует базовая задолженность (например, своп по процентным ставкам). Однако определение будет применяться в той мере, в какой заем считается существующим в соответствии с правилом "содержание выше формы", принципом "злоупотребления правами" или любой аналогичной доктриной.

22. Второе предложение пункта 3 исключает из определения процентов штрафные платежи за просрочку платежа, однако Договаривающиеся государства могут опустить это предложение и рассматривать штрафные платежи как проценты в своих двусторонних конвенциях. Штрафы, которые могут уплачиваться по договору, в соответствии с традицией или решением труда, состоят либо из платежей, рассчитанных пропорционально истекшему времени, либо из фиксированных сумм; в определенных случаях могут сочетаться обе формы платежа. Даже если они определяются пропорционально времени, они представляют собой не столько доход с капитала, сколько особую форму компенсации убытков, понесенных кредитором в результате задержки должником выполнения своих обязательств. Более того, соображения правовой безопасности и практического удобства делают целесообразным поставить все штрафные санкции такого рода, в какой бы форме они ни выплачивались , на одну и ту же основу для целей их налогообложения. 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 аннуитеты быть приравнены к процентам; считается, что нет. С одной стороны, аннуитеты, предоставляемые в качестве вознаграждения за прошлую работу, упоминаются в Статье 18 и подпадают под действие правил, регулирующих пенсии. С другой стороны, действительно,

рассрочка по приобретенным аннуитетам включает в себя процентный элемент на капитал покупки, а также возврат капитала, и такие рассрочки представляют собой " гражданские плоды", которые накапливаются изо дня в день. Однако во многих странах было бы трудно провести различие между элементом, представляющим собой доход с капитала, и элементом, представляющим собой возврат капитала, чтобы просто облагать налогом элемент дохода по той же категории, что и доход с движимого капитала. Законы о налогообложении часто содержат специальные положения, относящие аннуитеты к категории заработной платы, жалованья и пенсий и облагающие их соответствующим налогом.

Пункт 4

24. Некоторые государства считают, что дивиденды, проценты и роялти, возникающие из источников на их территории и выплачиваемые физическим или юридическим лицам, являющимся резидентами других государств, не подпадают под действие договоренности, заключенной с целью предотвратить их налогообложение как в государстве источника, так и в государстве резидентства бенефициара, если бенефициар имеет постоянное представительство в первом государстве. Пункт 4 не основан на такой концепции, которую иногда называют "силой притяжения постоянного представительства". Он не предусматривает, что проценты, возникающие у резидента одного Договаривающегося государства из источника, расположенного в другом государстве, должны в силу своего рода правовой презумпции или даже фикции быть связаны с постоянным представительством, которое этот резидент может иметь в последнем государстве, с тем чтобы указанное государство не было обязано ограничивать свое налогообложение в таком случае. Этот пункт лишь предусматривает , что в государстве источника проценты подлежат налогообложению как часть прибыли находящегося там постоянного представительства, принадлежащего бенефициару, который является резидентом другого государства, если они выплачиваются в отношении долговых требований, составляющих часть активов постоянного представительства или иным образом эффективно связанных с этим представительством. В этом случае пункт 4 освобождает государство источника процентов от любых ограничений, предусмотренных данной статьей. Вышеизложенные разъяснения согласуются с разъяснениями, содержащимися в Комментарии к Статье 7.

25. Было высказано предположение, что этот пункт может привести к злоупотреблениям посредством предоставления ссуд постоянным представительствам, созданным исключительно для этой цели в странах, которые предлагают преференциальный налоговый режим для процентного дохода. Помимо того факта, что положения Статьи 29 (и, в частности, пункт 8 этой Статьи) и принципы, изложенные в разделе о "Ненадлежащем использовании Конвенции" Комментария к Статье 1 [Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD, Paris, 2010 (Отнесение прибыли

к постоянным представительствам, ОЭСР, Париж, 2010 г).], обычно предотвращают совершение таких неправомерных сделок, необходимо признать, что конкретное место может представлять собой постоянное представительство только в случае, если в нем осуществляется деловая деятельность, и, как объяснялось ниже, требование о том, чтобы долговое требование было "фактически связано" с таким местом, требует большего, чем просто регистрация долгового требования в бухгалтерских книгах постоянного представительства для целей ведения учета.

25.1 Долговое требование, в отношении которого выплачиваются проценты, фактически связано с постоянным представительством, и, следовательно, входит в состав его производственных активов, если "экономическое" владение долговым требованием передано этому постоянному представительству в соответствии с принципами, разработанными в докладе Комитета под названием Отнесение прибыли на счет постоянных представительств (см., в частности, пункты 72 - 97 Части I доклада) для целей применения пункта 2 Статьи 7. В контексте этого пункта, "экономическое" владение долговым требованием означает эквивалент владения для целей обложения налогом на прибыль отдельного предприятия, с сопутствующими выгодами и бременем (например, право на проценты, относящиеся к владению долговым требованием, и потенциальные прибыли или убытки от повышения или снижения стоимости долгового требования).

25.2 В случае постоянного представительства предприятия, занимающегося страховой деятельностью, определение того, связано ли долговое требование с постоянным представительством фактически, должно производиться с учетом рекомендаций, изложенных в Части IV доклада Комитета в отношении того, учитывается ли доход или прибыль от этого долгового требования при определении дохода постоянного представительства от суммы отнесенных на его счет инвестиционных активов (см., в частности, пункты 165 - 170 Части IV). Эти рекомендации носят общий характер, поэтому налоговым органам следует рассмотреть возможность применения гибкого и прагматичного подхода, который учитывал бы разумное и последовательное применение предприятием этих рекомендаций для целей выявления конкретных активов, которые фактически связаны с постоянным представительством.

Пункт 5

26. В этом пункте устанавливается принцип, что Государство источника процента – это Государство, резидентом которого является плательщик процента. Однако он предусматривает исключение из этого правила в случае процентных ссуд, которые имеют очевидную экономическую связь с постоянным представительством, принадлежащим плательщику процентов в другом Договаривающемся государстве. Если ссуда была предоставлена для нужд этого представительства, и процент выплачивается последним, пункт определяет, что источник процента находится на

территории Договаривающегося государства, в котором расположено постоянное представительство, не считая места резидентства владельца постоянного представительства, даже если он является резидентом третьего Государства.

27. В случае отсутствия экономической связи между ссудой, по которой возникают проценты, и постоянным представительством государство, в котором находится последнее, не может по этой причине считаться государством, в котором возникают проценты; оно не вправе облагать такие проценты налогом, даже в рамках "доля облагаемых налогом доходов или товаров", пропорциональной значимости постоянного представительства. Такая практика была бы несовместима с пунктом 5. Кроме того, любое отступление от правила, закрепленного в первом предложении пункта 5, оправдано только в тех случаях, когда экономическая связь между ссудой и постоянным представительством является достаточно явной. В этой связи можно выделить несколько возможных случаев:

a) Руководство постоянного представительства заключило договор о предоставлении ссуды, которую оно использует для конкретных нужд постоянного представительства; оно отражает ее в своих пассивах и выплачивает проценты по ней непосредственно кредитору.

b) Головной офис предприятия заключил договор о предоставлении ссуды, прибыль от которой используется исключительно для целей постоянного представительства, расположенного в другой стране. Проценты обслуживаются головным офисом, но полностью оплачиваются постоянным представительством.

c) Головной офис предприятия заключает договор о предоставлении ссуды, а прибыль от нее используется для целей нескольких постоянных представительств, расположенных в разных странах.

В случаях a) и b) условия, изложенные во втором предложении пункта 5, выполняются, и государство, в котором находится постоянное представительство, должно рассматриваться как государство, в котором возникают проценты. Однако случай c) не подпадает под положения пункта 5, текст которого не позволяет относить к одной и той же ссуде более одного источника. Кроме того, такое решение привело бы к значительным административным осложнениям и сделало бы невозможным для кредиторов заранее рассчитать размер налога, которым будут облагаться проценты. Однако два Договаривающихся государства могут ограничить применение заключительного положения пункта 5 случаем a) или распространить его на случай c).

28. В пункте 5 не предусматривается никакого решения для случая, который он исключает из своих положений, когда и бенефициар, и плательщик действительно являются резидентами Договаривающихся государств, но ссуда была взята для нужд постоянного представительства, принадлежащего плательщику в третьем Государстве, и проценты выплачиваются этим представительством. Таким образом, в нынешней редакции пункта 5 в таком случае будет применяться только его первое предложение.

Проценты будут считаться возникшими в Договаривающемся государстве, резидентом которого является плательщик, а не в третьем Государстве, на территории которого расположено постоянное представительство, в пользу которого была взята ссуда и которое выплачивает проценты. Таким образом, проценты будут облагаться налогом как в Договаривающемся государстве, резидентом которого является плательщик, так и в Договаривающемся государстве, резидентом которого является бенефициар. Но, хотя между этими двумя Государствами в силу соглашений, предусмотренных в Статье, двойное налогообложение будет исключено, оно не будет исключаться между ними и третьим Государством, если последнее облагает налогом проценты по ссуде у источника, если они выплачиваются постоянным представительством на его территории.

29. Было принято решение не рассматривать этот случай в рамках Конвенции. Следовательно, Государство участник, резидентом которого является плательщик, не обязано отказываться от своего налога у источника в пользу третьего Государства, на территории которого расположено постоянное представительство, для которого была взята ссуда и которое выплачивает проценты. Если бы это было не так и третье Государство не облагало бы проценты, выплачиваемые постоянным представительством, налогом у источника, то могли бы быть предприняты попытки избежать налогообложения у источника в Договаривающемся государстве путем использования постоянного представительства, расположенного в таком третьем Государстве. Государства, для которых это не является проблемой и которые желают рассмотреть вопрос, описанный в приведенном выше пункте, могут сделать это, согласившись использовать в их двустороннем соглашении альтернативную формулировку пункта 5, предложенную в приведенном ниже пункте

30. Только что упоминавшегося риска двойного налогообложения тоже можно было бы избежать посредством заключения многосторонних соглашений. Кроме того, если в случае, описанном в пункте 28, Государство, резидентом которого является плательщик, и третье Государство, на территории которого расположено постоянное представительство, в пользу которого была взята ссуда, и которое выплачивает проценты, вместе претендуют на право облагать проценты налогом у источника, то ничто не помещает этим двум Государствам, где это уместно, совместно с Государством, резидентом которого является бенефициар, принять меры для избежания двойного налогообложения, которое возникло бы в результате таких претензий, применяя, при необходимости, процедуру взаимного согласования (согласно предусмотренному в пункте 3 Статьи 25); см. пункты 38.1 и 55 - 55.2 Комментария к Статье 25).

30. Как упоминалось в пункте 29, любого такого двойного налогообложения можно было бы избежать либо посредством многостороннего соглашения, либо если Государство, резидентом которого является бенефициар, и Государство, резидентом

которого является плательщик, согласятся сформулировать второе предложение пункта 5 следующим образом, который обеспечит, чтобы пункты 1 и 2 Статьи не применялись к процентам, которые в таком случае обычно подпадают под действие Статей 7 или 21:

Однако, в тех случаях, когда лицо, выплачивающее проценты, независимо от того, является ли оно резидентом Договаривающегося государства, имеет в Государстве, отличном от того, резидентом которого оно является, постоянное представительство, в связи с которым возникла задолженность, по которой уплачиваются проценты, и такие проценты выплачиваются этим постоянным представительством, то считается, что такие проценты возникают в Государстве, на территории которого расположено постоянное представительство.

31. Если два договаривающихся государства в ходе двусторонних переговоров соглашаются оставить за государством, в котором проживает получатель дохода, исключительное право облагать такой доход налогом, то в силу очевидности нет смысла включать в конвенцию, закрепляющую их отношения, положение пункта 5, определяющее государство источника такого дохода. Однако столь же очевидно, что в таком случае не удастся полностью избежать двойного налогообложения, если плательщик процентов будет иметь в третьем государстве, которое взимает налог у источника с процентов, постоянное представительство, для которого была взята ссуда и которое выплачивало причитающиеся по ней проценты. В этом случае ситуация была бы такой же, как и в пунктах 28-30 выше.

Пункт 6

32. Целью настоящего пункта является ограничение действия положений, касающихся налогообложения процентов в случаях, когда в силу особых отношений между плательщиком и бенефициарным собственником или между ними обоими и каким-либо иным лицом, сумма уплаченных процентов превышает сумму, которая была бы согласована плательщиком и собственником-бенефициаром, если бы они применяли рыночные условия. Он предусматривает, что в таком случае положения Статьи применяются только к последней упомянутой сумме, и что излишняя часть процентов продолжает облагаться налогом в соответствии с законодательствами двух Договаривающихся государств с должным учетом других положений Конвенции.

33. Из текста ясно, что для применения этого пункта проценты, удерживаемые чрезмерно, должны быть обусловлены особыми отношениями между плательщиком и собственником- бенефициаром или между ними обоими и каким-либо другим лицом. В качестве примеров можно привести случаи, когда проценты выплачиваются физическому или юридическому лицу, прямо или косвенно осуществляющему контроль над плательщиком, либо прямо или косвенно контролируемому с его стороны , либо подчиненному группе, имеющей с ним общие интересы. Кроме того, эти примеры схожи или аналогичны случаям, предусмотренным Статьей 9.

34. С другой стороны, концепция особых отношений также охватывает кровные или брачные отношения и, в целом, любую общность интересов в отличие от правовых отношений, в результате которых выплачиваются проценты.

35. Что касается режима налогообложения, применяемого к избыточной части процентов, то точный характер такого превышения необходимо будет установить в зависимости от обстоятельств каждого конкретного случая, с тем чтобы определить категорию дохода, к которой он должен быть отнесен для целей применения положений налогового законодательства соответствующих Государств и положений Конвенции. Этот пункт разрешает только корректировку ставки, по которой начисляется процент, а не реклассификацию займа таким образом, чтобы придать ему характер вклада в собственный капитал. Для того чтобы такая корректировка была возможной в соответствии с пуктом 6 Статьи 11, необходимо было бы как минимум исключить ограничивающую фразу "с учетом долгового требования, по которому он выплачивается". Если представляется целесообразным обеспечить большую ясность намерений, то после слова "превышает" может быть добавлена фраза "по любой причине". Любая из этих альтернативных версий будет применяться в случаях, когда часть или весь процентный платеж является чрезмерным, поскольку сумма кредита или условия, связанные с ним (включая процентную ставку), не могут быть согласованы в отсутствие особых отношений. Тем не менее, этот пункт может затрагивать не только получателя, но и плательщика чрезмерных процентов, и, если это позволяет законодательство Государства источника, то избыточная сумма может быть отклонена в качестве вычета с должным учетом других применимых положений Конвенции. Если у двух Договаривающихся государств возникнут сложности с определением других положений Конвенции, применяемых, в зависимости от обстоятельств, к избыточной части процентов, то нет ничего, что могло бы помешать им включить дополнительные пояснения в последнее предложение пункта 6, если они не меняют его общего смысла.

36. Если принципы и правила их соответствующих законодательств обязывают два Договаривающегося государства применять различные Статьи Конвенции в целях обложения налогом излишка, то для решения этой проблемы необходимо будет прибегнуть к процедуре взаимного согласования, предусмотренной Конвенцией.

Замечание к Комментарию

37. Канада и Великобритания не придерживаются пункта 18 выше. Согласно их внутреннему законодательству, некоторые процентные платежи рассматриваются как распределение и, следовательно, рассматриваются в соответствии со статьей 10.

Оговорки к Статье

Пункт 2

38. *Чили, Венгрия, Израиль, Латвия, Мексика, Португалия, Словакия и Турция* остаются при своих мнениях в отношении ставки, предусмотренной в пункте 2.

39. *США* оставляют за собой право облагать своим налогом на прибыль филиала проценты, связанные с прибылью компании, относящейся на счет постоянного представительства, расположенного в Соединенных Штатах.

40. *Соединенные Штаты* оставляют за собой право облагать налогом некоторые формы условных процентов по ставке, применяемой к портфельным дивидендам в соответствии с подпунктом b) пункта 2 Статьи 10. Они также оставляют за собой право облагать налогом в соответствии со своим законодательством: 1) форму процентов, которая является "избыточным включением в отношении остаточной доли участия компании, специализирующейся на инвестициях в недвижимость"; и 2) проценты, выплачиваемые "экспатриированным юридическим лицом" связанному лицу на срок до десяти лет.

40.1 *Эстония, Япония и Латвия* оставляют за собой право не включать требование о том, чтобы компетентные органы устанавливали по взаимному согласию порядок применения пункта 2.

Пункт 3

41. *Мексика* оставляет за собой право рассматривать в качестве процентов другие виды дохода, такие как доход, полученный от договоров финансового лизинга и факторинга.

42. *Бельгия, Канада, Эстония, Ирландия и Латвия* оставляют за собой право внести поправки в определение процентов для обеспечения того, процентные платежи, рассматриваемые в качестве распределений в соответствии с их внутренними законодательствами, подпадали под действие Статьи 10.

43. Канада, Чили и Норвегия оставляют за собой право удалить отсылку на долговые требования, дающие право на участие в прибыли должника.

44. Чили, Греция и Испания оставляют за собой право расширить определение процентов, включив ссылку на свое внутреннее законодательство в соответствии с определением, содержащимся в проекте Конвенции 1963 г.

45. Австралия оставляет за собой право расширить определение процентов, чтобы включить доход, к которому, в соответствии с ее внутренним законодательством, должен применяться тот же режим налогообложения, что и к доходу от ссуженных средств.

45.1 США оставляют за собой право внести поправки в определение процентов, чтобы включить весь доход, к которому должен применяться тот же режим налогообложения, что и к доходу от денег, ссуженных в соответствии с законодательством Договаривающегося государства, на территории которого возникает доход, и чтобы указать, что этот доход, рассматриваемый в Статье 10, не должен рассматриваться как процент.

Пункт 6

46. Мексика оставляет за собой право включить положение, касающееся учета процентов, полученных от компенсационных займов, в качестве защиты от злоупотреблений.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12 ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ РОЯЛТИ

I. Предварительные замечания

1. В принципе, роялти в отношении лицензий на использование патентов и подобного имущества и аналогичные платежи являются доходом получателя от выдачи разрешения. Разрешение может предоставляться в связи с предприятием (например, использование авторского права на литературные произведения, предоставленного издателем, или использование патента, выданного изобретателем) или совершенно независимо от любой деятельности предоставляющего его лица (например, использование патента, выданного наследниками изобретателя).

2. Некоторые страны не разрешают вычитать выплачиваемые роялти для налоговых целей плательщика, за исключением случаев, когда получатель также является резидентом того же Государства или подлежит налогообложению в этом Государстве. В противном случае, вычет запрещается. Вопрос о том, должен ли вычет допускаться в случаях, когда роялти выплачиваются резидентом Договаривающегося государства резиденту другого Государства, рассматривается в пункте 4 Статьи 24.

II. Комментарий к положениям Статьи

Пункт 1

3. Пункт 1 устанавливает принцип исключительного налогообложения роялти в Государстве, резидентом которого является собственник-бенефициар. Единственное исключение из этого принципа – это исключение, сделанное в случаях, рассматриваемых в пункте 3.

4. Требование о наличии бенефициарного владения было включено в пункт 1 Статьи 12, чтобы уточнить, как эта статья применяется в отношении платежей, произведенных посредникам. Из него ясно, что государство источника не обязано отказываться от прав на налогообложение дохода от роялти только потому, что этот доход был выплачен напрямую резиденту государства, с которым государство источника заключило конвенцию. Таким образом, термин "собственник-бенефициар" не используется в узком техническом смысле (как, например, в значении, которое он имеет в трастовом законодательстве многих стран общего права[1-Например, если доверительные управляющие дискреционного траста не распределяют роялти, заработанные в течение определенного периода, эти управляющие, выступающие в своей функции как таковых (или траст, если он признан отдельным налогоплательщиком), могут представлять собой собственника-бенефициара такого дохода для целей Статьи 12, даже если они не являются собственниками-бенефициарами согласно соответствующему законодательству о

трастах.]), скорее, его следует понимать в контексте и в свете задач и целей Конвенции, включая избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов и избежания налогообложения..

4.1 Льгота или освобождение в отношении статьи дохода предоставляются Государством источника резиденту другого Договаривающегося государства, чтобы полностью или частично избежать двойного налогообложения, которое в противном случае возникло бы в результате одновременного обложения этого налога со стороны Государства резидентства. Если статья дохода выплачивается резиденту Договаривающегося государства, выступающему в качестве агента или номинального владельца, Государство источника вступит в противоречие с объектом и целью Конвенции, если оно предоставит льготу или освобождение только на основании статуса прямого получателя дохода в качестве резидента Договаривающегося государства. Прямой получатель дохода в этой ситуации классифицируется как резидент, но этот статус не приводит к потенциальному возникновению двойного налогообложения, поскольку получатели не рассматриваются как собственники дохода для целей налогообложения в Государстве резидентства.

4.2 Было бы также несовместимо с задачами и целью Конвенции, если бы государство источника предоставляло льготу или освобождение, когда резидент Договаривающегося государства, не вступая в агентские или номинальные отношения, просто действует в качестве посредника для другого лица, которое фактически получает выгоду от соответствующего дохода. По этим причинам в докладе Комитета по налоговым вопросам, озаглавленном "Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование "компаний- посредников" [1-Включено в Том II полной версии Типовой налоговой конвенции ОЭСР на стр. R(6)-1] , делается вывод о том, что компания-посредник обычно не может рассматриваться как собственник-бенефициар, даже если она является формальным собственником, но на практике имеет очень узкие полномочия, которые делают ее в отношении соответствующего дохода простым фидуциаром или управляющим, действующим от имени заинтересованных сторон.

4.3 В этих различных примерах (агент, номинальный держатель, компания-посредник, выступающая в качестве фидуциара или управляющего) прямой получатель роялти не является "собственником-бенефициаром", поскольку право получателя на использование роялти ограничивается договорным или законным обязательством передать полученный платеж другому лицу. Такое обязательство обычно вытекает из соответствующих документов, но также может быть установлено на основе фактов и обстоятельств, свидетельствующих о том, что, по существу, получатель явно не имеет права на использование роялти, не будучи ограниченным договорным или законным обязательством передать полученный платеж другому лицу. Этот тип обязательства не будет включать договорные или юридические обязательства,

которые не зависят от получения платежа прямым получателем, такие как обязательство, которое не зависит от получения платежа и которое возложено на прямого получателя как на должника или сторону финансовой сделки, либо стандартное обязательство по распределению, применяемое в пенсионных программах и организациях коллективного инвестирования, имеющих право на получение преимуществ по договору в соответствии с принципами пунктов 22-48 Комментария к Статье 1. Если получатель роялти имеет право на использование роялти, не будучи ограниченным договорным или законным обязательством передать полученный платеж другому лицу, он является "собственником-бенефициаром" этих роялти. Следует также отметить, что в Статье 12 говорится о собственнике-бенефициаре роялти, а не собственнике права или имущества, в отношении которых выплачиваются роялти, который в некоторых случаях может быть иным.

4.4 Тот факт, что получатель роялти считается фактическим владельцем этих роялти, не означает, однако, что ограничение налогообложения, предусмотренное пунктом 2, должно применяться автоматически. Это ограничение налогообложения не должно предоставляться в случаях злоупотребления этим положением (см. также приведенный ниже пункт 7). Положения Статьи 29 и принципы, изложенные в разделе о "Ненадлежащем использовании Конвенции" Комментария к Статье 1 будут применяться для предотвращения злоупотреблений, включая ситуации злоупотребления положениями международных налоговых соглашений, когда получатель является собственником-бенефициаром роялти. Хотя в концепции “ собственника- бенефициара” затрагивается несколько форм уклонения от уплаты налогов (например, включающие введение получателя, который обязан передать роялти кому-то другому), она не рассматривает другие формы злоупотреблений, к примеру, определенные виды злоупотреблений положениями международных налоговых соглашений, которые регулируются этими положениями и принципами, и поэтому не должны считаться каким-либо образом ограничивающими применение других подходов к рассмотрению таких случаев.

4.5 Приведенные выше пояснения относительно значения термина “собственник-бенефициар” ясно показывают, что значение, данное этому термину в контексте Статьи необходимо отличать от другого значения, в котором этот термин использовался в контексте других инструментов [1-См., например, *Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег, Международные стандарты по борьбе с отмыванием денег , финансированием терроризма и распространением - Рекомендации ФАТФ (ОЭСР - ФАТФ, Париж, 2012),* где подробно излагаются международные стандарты борьбы с отмыванием денег и содержится следующее определение собственника-бенефициара (на стр. 110): “физическое лицо (лица), являющиеся реальными собственниками или осуществляющие реальный контроль над клиентом и/или лицом, от чьего имени совершается сделка. Это понятие также включает лиц, которые осуществляют

реальный эффективный контроль над юридическим лицом или соглашением.” Аналогично, в докладе 2001 г. Координационной группы ОЭСР по корпоративному управлению, *За "корпоративной вуалью": использование корпоративных структур в незаконных целях (ОЭСР, Париж, 2001 г.)*, содержится следующее определение бенефициарного владения (на стр. 14):

В этом докладе, "бенефициарное владение" означает реальное бенефициарное владение или долю физического лица. В некоторых ситуациях установление собственника- бенефициара может включать поиск через различные посреднические организации или лиц до тех пор, пока не будет найден настоящий собственник, являющийся физическим лицом. В отношении корпораций, право собственности принадлежит акционерам или участникам. В случае товариществ, доли принадлежат полным и ограниченным партнерам. В случае трастов и фондов, бенефициарное владение относится к бенефициарам, которые также могут включать учредителя или основателя.], рассматривающих установление лиц (обычно физических), которые осуществляют реальный контроль над юридическими лицами или активами. Это другое значение термина "собственник-бенефициар" не может применяться в контексте Статьи. Действительно, это значение, в котором речь идет о физических лицах (т.е. людях), не может согласовываться с прямой формулировкой подпункта 2 а) Статьи 10, который относится к ситуации, когда компания является собственником-бенефициаром дивиденда. Термин "собственник-бенефициар" предназначен для устранения трудностей, возникающих в связи с использованием слова "выплачен" в пункте 1 Статей 10 и 11, а также аналогичным образом применяющегося в пункте 1 Статьи 12 Типовой конвенции об избежании двойного налогообложения 1977 г. в отношении дивидендов, процентов и роялти, а не трудностей, связанных с правом собственности на акции, долговые требования, имущество или права, в отношении которых выплачиваются эти дивиденды, проценты или роялти. По этой причине, в контексте данной Статьи было бы неуместно рассматривать значение, разработанное для обозначения лиц, которые осуществляют "реальный эффективный контроль над юридическим лицом или соглашением." [2-См. определение Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег, приведенное в предыдущем примечании.]

4.6 При соблюдении других условий, предусмотренных данной статьей и другими положениями Конвенции, освобождение от налогообложения в государстве источника остается доступным, если между бенефициаром и плательщиком действует посредник, такой как агент или номинальный представитель, находящийся в Договаривающемся государстве или в третьем государстве, в тех случаях, когда собственник-бенефициар является резидентом другого Договаривающегося государства (текст Модели был изменен в 1997 году для уточнения этого момента, что стало последовательной позицией всех стран-членов).

5. В Статье рассматриваются только роялти, возникающие в Договаривающемся государстве, собственник-бенефициар которых является резидент другого Договаривающегося государства. Следовательно, она не применяется к роялти, возникающим в третьем Государстве, а также к роялти, возникающим в Договаривающемся государстве, которые относятся на счет постоянного представительства этого Государства в другом Договаривающемся государстве (по этим случаям см. пункты 4 - 6 Комментария к Статье 21). Потенциальные злоупотребления, возникающие в ситуациях, когда роялти, возникающие в Договаривающемся государстве, относятся на счет постоянного представительства, которое предприятие другого Государства имеет в третьем Государстве, рассматриваются в пункте 8 Статьи 29. Процедурные вопросы в этой Статье не рассматриваются. Каждое Государство должно иметь возможность применять процедуру, предусмотренную его собственным законодательством. Другие вопросы возникают в связи с трехсторонними случаями (см. пункт 71 Комментария к Статье 24).

6. В этом пункте не уточняется, должно ли освобождение от налога в государстве источника быть обусловлено тем, что роялти облагаются налогом в государстве резидентства. Этот вопрос может быть решен в ходе двусторонних переговоров.

7. Проект ОЭСР/Г20 "Размывание базы и перераспределение прибыли (BEPS)" и, в частности, заключительные отчеты по Действиям 5, 6 и 8-10 [1-ОЭСР (2015), Более эффективное противодействие неблагоприятной налоговой практике с учетом прозрачности и содержания, Заключительный отчет о действии 5 - 2015, Издательство ОЭСР, Париж. DOI: http:// dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en; ОЭСР (2015), Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 - 2015 Итоговый отчет, Издательство ОЭСР, Париж, DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en и ОЭСР (2015), Согласование результатов трансфертного ценообразования с созданием стоимости, Действия 8-

10 - 2015 Итоговые отчеты, Издательство ОЭСР, Париж. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en] подготовленные в рамках этого проекта, рассмотрели ряд злоупотреблений, связанных со случаями, подобными следующему: собственником-бенефициаром роялти, возникающих в одном Договаривающемся государстве, является компания-резидент другого Договаривающегося государства; весь или часть ее капитала принадлежит акционерам-резидентам за пределами этого другого государства; ее практика не предусматривает распределения прибыли в форме дивидендов; и она пользуется преференциальным режимом налогообложения. В то время как статья 29, включенная в Конвенцию в результате подготовки заключительного доклада по Действию 6, затрагивает аспекты "покупки" договора в этом случае, государства, желающие отказать в преимуществах статьи 12 в отношении

роялти, которые пользуются преференциальным налоговым режимом в государстве резидентства, могут рассмотреть возможность включения в свои конвенции положений , подобных тем, которые описаны в пунктах 82-100 Комментария к статье 1.

Пункт 2

8. Пункт 2 содержит определение термина "роялти". В целом они относятся к правам или собственности, составляющим различные формы литературной и художественной собственности, элементам интеллектуальной собственности, указанным в тексте, и информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта. Определение применяется к платежам за использование или право на использование упомянутых прав, независимо от того, были ли они зарегистрирована или должны ли быть зарегистрированы в государственном реестре. Определение охватывает как платежи, совершаемые по лицензии, так и компенсацию, которую лицо будет обязано выплатить за копирование обманным путем или нарушение права.

8.1 Это определение, однако, не применяется к платежам, которые, хотя и основаны на количестве раз, когда право, принадлежащее одному лицу, предоставлялось другому лицу, который сам не владеет правом или правом пользования (см. например, нижеприведенный пункт 18).

8.2 Если платеж представляет собой возмещение за передачу полного права собственности на элемент собственности, упомянутый в определении, то платеж не представляет собой возмещение "за использование или право на использование" этого имущества, и поэтому не может представлять собой роялти. Как отмечено в нижеприведенных пунктах 15 и 16 в отношении программного обеспечения, трудности могут возникнуть в случае передачи прав, которые могут рассматриваться как часть элемента собственности, упомянутого в определении, если эти права передаются способом, который представляется как отчуждение. Например, это может быть эксклюзивное предоставление всех прав на интеллектуальную собственность на ограниченный период времени, или всех прав не имущество в ограниченной географической области в сделке, оформленной как продажа. Каждый случай будет зависеть от конкретных фактов и его будет необходимо изучить с учетом национального законодательства в сфере интеллектуальной собственности, применяемого к соответствующему виду собственности, а также норм национального законодательства в отношении того, что считать отчуждением, но в целом, если платеж осуществляется в возмещение за отчуждение прав, составляющих отдельную и конкретную собственность (что более вероятно в случае географических, чем временных ограничений), такие платежи, скорее всего, будут представлять собой коммерческую прибыль в соответствии со Статьей 7 или прибыль на капитал в соответствии со Статьей 13, а не роялти в соответствии со Статьей 12. Это следует из того факта, что если отчуждается право собственности, то возмещение не может осуществляться за использование прав. Основной характер сделки как отчуждения не

может быть изменен формой вознаграждения, выплатой вознаграждения в рассрочку или, по мнению большинства стран, тем фактом, что платежи связаны с непредвиденными обстоятельствами.

8.3 Слово "платеж", использованное в определении, имеет очень широкое значение, поскольку термин платеж означает выполнение обязательства по предоставлению средств в распоряжение кредитора в соответствии с порядком, предусмотренным договором или обычаем.

8.4 В качестве руководства ниже приводятся некоторые пояснения, чтобы определить сферу действия Статьи 12 по отношению к сфере действия других Статей Конвенции, в частности, в отношении предоставления информации.

8.5 Если предоставляется информация, указанная в пункте 2, или предоставляется право пользования видом имущества, указанным в этом пункте, то лицо, владеющее этой информацией или имуществом, может согласиться не предоставлять эту информацию или право кому-либо еще. Платежи, сделанные в качестве возмещения за такое согласие, представляют собой платежи, сделанные с целью обеспечения эксклюзивности такой информации или права использовать данное имущество, в зависимости от ситуации. Будучи платежами "любого рода, полученными в качестве возмещения за ... право использовать" имущество "или за информацию", эти платежи подпадают под определение роялти.

9. Хотя определение термина "роялти" в проекте Конвенции 1963 года и Типовой конвенции 1977 года включало платежи "за использование или право на использование промышленного, коммерческого или научного оборудования", ссылка на эти платежи была впоследствии исключена из определения. Учитывая характер дохода от аренды промышленного, коммерческого или научного оборудования, включая аренду контейнеров, Комитет по бюджетно-финансовым вопросам принял решение исключить доход от такой аренды из определения роялти, и, следовательно, исключить его из сферы применения Статьи 12, с тем чтобы убедиться, что он подпадает под действие правил налогообложения коммерческой прибыли, определенных в Статьях 5 и 7.

9.1 Спутниковые операторы и их клиенты (включая вещательные и телекоммуникационные предприятия) часто заключают договоры об "аренде ретранслятора", в соответствии с которыми спутниковый оператор позволяет клиенту использовать возможности спутникового ретранслятора для передачи сигнала на большие расстояния. Платежи, совершаемые клиентами в соответствии со стандартными договорами об "аренде ретранслятора", производятся для использования передающей способности ретранслятора, и не будут представлять собой роялти согласно определению в пункте 2: эти платежи не осуществляются в качестве возмещения за использование или право пользования имуществом, либо за информацию, о которых говорится в определении (их нельзя, к примеру, рассматривать в качестве платежей за информацию, либо за использование или право использовать

секретный процесс, поскольку клиенту не передается информация о спутниковой технологии). Что касается договоров, которые включают аренду промышленного, коммерческого или научного (ICS) оборудования в определение роялти, то характеристика выплаты будет в значительной степени зависеть от соответствующих договорных соглашений. Хотя в соответствующих договорах часто упоминается " аренда" ретранслятора, в большинстве случаев клиент приобретает не физическое владение ретранслятором, а только его передающую способность: спутником управляет арендодатель, а арендатор не имеет доступа к выделенному ему ретранслятору. Таким образом, в таких случаях платежи, производимые клиентами, будут носить характер платежей за услуги, к которым применяется Статья 7, а не платежей за использование или право использования оборудования ICS. Другая, но гораздо менее частая сделка будет заключаться в том, что владелец спутника сдает его в аренду другой стороне, чтобы она могла управлять им и либо использовать в собственных целях, либо предлагать его возможности по передаче данных третьим сторонам. В таком случае платеж, произведенный спутниковым оператором владельцу спутника, вполне может считаться платежом за аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования. Аналогичные соображения применяются к платежам, производимым за аренду или покупку пропускной способности кабелей для передачи электроэнергии или связи (например, посредством договора, предоставляющего неотъемлемое право на использование такой способностит), а также трубопроводов (например, для транспортировки газа и нефти).

9.2 Кроме того, платежи, производимые оператором сети электросвязи другому оператору сети в соответствии с типичным соглашением о "роуминге" (см. пункт 38 Комментария к Статье 5), не будут представлять собой роялти в соответствии с определением пункта 2, поскольку эти платежи не производятся в качестве возмещения за использование или право пользования имуществом, либо за информацию, которые упомянуты в определении (их нельзя, к примеру, рассматривать в качестве платежей за использование или право использовать секретный процесс, поскольку никакая секретная технология не используется и не передается оператору). Этот вывод остается верным даже в случае договоров, которые включают аренду промышленного, коммерческого или научного (ICS) оборудования в определение роялти, поскольку оператор, который выплачивает сбор в соответствии с договором о роуминге, выплачивает сумму не за использование или право пользования посещаемой сетью, к которой он не имеет физического доступа, а за телекоммуникационные услуги, предоставленные иностранным сетевым оператором.

9.3 Платежи за использование или право пользования всем или некоторыми частями радиочастотного спектра (например, в соответствии с так называемой " лицензией на использование спектра", которая позволяет владельцу передавать мультимедийный контент в определенных диапазонах частот электромагнитного

спектра), не представляют собой платежи за использование или право пользования имуществом, либо за информацию, которые упомянуты в определении роялти из пункта 2. Этот вывод остается верным даже в случае договоров, которые включают аренду промышленного, коммерческого или научного (ICS) оборудования в определение роялти, поскольку платежи не осуществляются за использование или право пользования любым оборудованием.

10. Арендная плата за кинофильмы также считается роялти, независимо от того, демонстрируются ли фильмы в кинотеатрах или на телевидении. Однако в ходе двусторонних переговоров может быть согласовано, что арендная плата в отношении кинофильмов рассматривается как коммерческая прибыль и, как следствие, подпадает под действие положений статей 7 и 9.

10.1 Платежи, которые производятся исключительно в качестве возмещения за получение эксклюзивных дистрибьюторских прав на продукт или услугу на соответствующей территории, не представляют собой роялти, поскольку они не делаются в возмещение за использование или право пользования элементом имущества , включенным в определение. Эти платежи, которые лучше всего рассматривать как сделанные для увеличения выручки от продажи, скорее подпадают под действие Статьи 7. Примером такого платежа может служить платеж от дистрибьютора одежды, который является резидентом одного Договаривающегося государства и выплачивает определенную сумму производителю фирменных рубашек, который является резидентом другого Государства, в качестве возмещения за эксклюзивное право продавать на территории первого Государства фирменные рубашки, произведенные этим производителем за границей. В этом примере дистрибьютор-резидент не выплачивает сумму за право использовать торговое наименование или торговую марку, под которой продаются рубашки; он просто получает эксклюзивное право продавать в Государстве, резидентом которого он является, рубашки, приобретаемые им у производителя.

10.2 Платеж не может быть назван осуществляемым "за использование или право пользования" образцом, моделью или планом, если платеж предназначен для разработки образца, модели или плана, которые еще не существуют. В таком случае, платеж осуществляется в качестве возмещения за услуги, которые приведут к разработке этого образца, модели или плана, и, таким образом, подпадает под действие Статьи 7. Это будет иметь место даже в том случае, когда проектировщик образца, модели или плана (например, архитектор) сохраняет за собой все права, включая авторское право, на этот образец, модель или план. Тем не менее, если владелец авторского права на ранее разработанные планы просто предоставляет кому-либо право модифицировать или воспроизводить эти планы без фактического выполнения

какой-либо работы, платеж, получаемый этим владельцем в возмещение предоставления права на такое использование планов, будет представлять собой роялти
.

11. При классификации полученных в качестве вознаграждения платежей за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта, пункт 2 относится к концепции "ноу-хау". Различные специализированные органы и авторы сформулировали определения ноу-хау. Слова "платежи … за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта" используются в контексте передачи определенной информации, которая не была запатентована и обычно не подпадает под другие категории прав на интеллектуальную собственность. Как правило, это нераскрытая информация промышленного, коммерческого или научного характера, полученная из предыдущего опыта, имеющая практическое применение в деятельности предприятия и раскрытие которой может принести экономическую выгоду. Поскольку определение относится к информации, касающейся предыдущего опыта, Статья не применяется к платежам за новую информацию, полученную в результате оказания услуг по запросу плательщика.

11.1 В рамках договора о передаче ноу-хау одна из сторон соглашается передать другой стороне свои специальные знания и опыт, которые не раскрываются общественности, чтобы она могла использовать их в своих интересах. Признается, что лицо, предоставляющее право, не обязано само играть какую-либо роль в применении формул, предоставленных лицензиату, и что оно не гарантирует результат.

11.2 Таким образом, этот тип договора отличается от договоров на оказание услуг, в которых одна из сторон обязуется использовать свои обычные профессиональные навыки для самостоятельного выполнения работ в пользу другой стороны. Платежи, сделанные в соответствии с последними договорами, обычно подпадают под действие Статьи 7.

11.3 Необходимость разграничения этих двух видов платежей, т.е. платежей за предоставление ноу-хау и платежей за оказание услуг, иногда порождает практические трудности. Для проведения такого различия применимы следующие критерии:

— Договоры на поставку ноу-хау касаются информации, описанной в пункте 11, которая уже существует, или касается предоставления такой информации после ее разработки и создания, и включает конкретные положения в отношении конфиденциальности этой информации.

— В случае договоров на оказание услуг, поставщик обязуется оказывать услуги, которые могут потребовать от этого поставщика специальных знаний, навыков и опыта , но не передачи таких специальных знаний, навыков или опыта другой стороне.

— В большинстве случаев, связанных с предоставлением ноу-хау, как правило, от поставщика практически не требуется каких-либо действий по договору помимо предоставления существующей информации или воспроизведения существующих

материалов. С другой стороны, договор на оказание услуг в большинстве случаев предполагает значительно больший объем расходов поставщика на выполнение своих договорных обязательств. К примеру, поставщик, в зависимости от характера оказываемых услуг, может быть обязан нести расходы по выплате заработной платы сотрудникам, занимающимся исследованиями, проектированием, испытаниями, составлением чертежей и иной связанной с этим деятельностью, а также делать выплаты субподрядчикам за оказание подобных услуг.

11.4 Примеры платежей, которые в этой связи должны рассматриваться как получаемые в качестве возмещения не за предоставление ноу-хау, а за оказание услуг, включают:

— платежи, получаемые в качестве возмещения за послепродажное обслуживание,

— платежи за услуги, оказываемые продавцом покупателю по гарантии,

— оплата чисто технической помощи,

— платежи за список потенциальных клиентов, если такой список составляется конкретно для плательщика на основе информации в общем доступе (плата за конфиденциальный список клиентов, которым получатель платежа предоставил конкретный продукт или услугу, тем не менее, будет представлять собой платеж за ноу-хау, поскольку он будет относиться к коммерческому опыту получателя платежа в сделках с этими клиентами),

— плата за заключение, предоставленное инженером, адвокатом или бухгалтером, и

— плата за консультацию, предоставленную электронным способом, за электронную связь с техническими специалистами или за доступ через компьютерные сети к базе данных по устранению неполадок, к примеру, базе данных, которая предоставляет пользователям программного обеспечения неконфиденциальную информацию в ответ на часто задаваемые вопросы или часто возникающие проблемы общего характера

11.5 В конкретном случае договора, включающего предоставление поставщиком информации касающейся компьютерного программирования, по общему правилу оплата будет считаться произведенной только за предоставление такой информации, которая представляет собой ноу-хау, если это делается с целью приобретения информации, представляющей собой идеи и принципы, лежащие в основе программы, такие, как логика, алгоритмы или языки и техники программирования, если такая информация предоставляется при условии, что клиент не будет разглашать ее без разрешения и в ее отношении применяется любая доступная защита коммерческой тайны.

11.6 В деловой практике встречаются контракты, которые охватывают как ноу-хау, так и оказание технической помощи. Одним из примеров такого рода договоров является договор франчайзинга, когда франчайзер делится своими знаниями и опытом с получателем франшизы и, кроме того, предоставляет ему различную техническую

помощь, которая в определенных случаях подкрепляется финансовой помощью и поставками товаров. Надлежащий подход к смешанным договорам состоит в том, чтобы в принципе разбить на основе информации, содержащейся в договоре, или посредством объективного распределения, общую сумму предусмотренного возмещения в соответствии с различными частями того, что предоставляется по договору, а затем применить к каждой определенной таким образом части надлежащий режим налогообложения. Если, однако, одна из частей того, что предоставляется по договору, представляет собой основную цель договора, а другие части носят лишь вспомогательный и несущественный характер, то режим, применимый к основной части, должен, как правило, применяться ко всей сумме возмещения.

12. Вопрос о том, могут ли платежи, полученные в качестве вознаграждения за компьютерное программное обеспечение, классифицироваться как роялти, представляет собой сложную проблему, но имеет большое значение, учитывая быстрое развитие компьютерных технологий в последние годы и масштабы передачи таких технологий через государственные границы. В 1992 г. в Комментарий были внесены поправки, чтобы описать принципы, в соответствии с которыми должна осуществляться такая классификация. В 2000 году в пункты 12-17 были внесены дополнительные поправки с целью уточнения анализа, посредством которого проводится различие между коммерческой прибылью и роялти в сделках с программным обеспечением. В большинстве случаев пересмотренный анализ приводит к тем же результатам.

12.1 Программное обеспечение может быть описано как программа или серия программ, содержащих инструкции для компьютера, необходимые либо для рабочих процессов самого компьютера (операционное программное обеспечение), либо для выполнения других задач (прикладное программное обеспечение). Его можно передавать с помощью различных носителей, например, в письменной или электронной форме, на магнитной ленте или диске, на лазерном диске или CD-ROM. ПО можно стандартизировать при помощи широкого спектра приложений или адаптировать под конкретных пользователей. Оно может передаваться как неотъемлемая часть компьютерного оборудования или в самостоятельной форме, доступной для использования на различном оборудовании.

12.2 Характер платежей, получаемых по сделкам, связанным с передачей компьютерного программного обеспечения, зависит от характера прав, приобретаемых получателем в соответствии с конкретной договоренностью об использовании и эксплуатации программы. Права в компьютерных программах являются одной из форм интеллектуальной собственности. Исследование практики стран ОЭСР показало, что все из них, кроме одной защищают права на компьютерные программы прямо или косвенно в соответствии с законодательством об авторском праве. Хотя термин “ программное обеспечение” широко используется для описания как программ, которые

содержат права на интеллектуальную собственность (авторское право), так и средств, на которых они воплощены, законодательство большинства стран ОЭСР в области авторского права признает различие между авторским правом в программе и программном обеспечении, которое включает копию программы, защищенной авторским правом. Передача прав в отношении программного обеспечения происходит различными способами, от полного отчуждения прав на авторское право в программе до продажи продукта, в отношении которого применяются ограничения на использование. Возмещение также может выплачиваться в различной форме. Эти факторы могут затруднить определение границы между платежами за программное обеспечение, которые должным образом следует рассматривать как роялти, и другими видами платежей. Трудность определения усугубляется простотой воспроизведения компьютерных программ и тем фактом, что приобретение программного обеспечения часто влечет за собой создание копии приобретателем, с тем чтобы сделать возможным функционирование программного обеспечения.

13. Права получателя в большинстве случаев будут включать частичные или полные права на лежащее в основе авторское право (см. нижеприведенные пункты 13.1 и 15), или они могут быть (или быть эквивалентными) частичными или полными правами на копию программы ("копия программы"), независимо от того, хранится ли такая копия на материальном носителе или предоставляется электронным путем (см. нижеприведенные пункты 14 - 14.2). В исключительных случаях сделка может представлять собой передачу "ноу-хау" или секретной формулы (пункт 14.3).

13.1 Платежи, произведенные за приобретение частичных прав в авторском праве (без полного отчуждения авторских прав передающим лицом), будут представлять собой роялти, если возмещение касается предоставления прав на использование программы способом, который без такой лицензии представлял бы нарушение авторского права. Примеры таких договоренностей включают лицензии на воспроизведение и распространение среди общественности программного обеспечения, включающего защищенную авторским правом программу, или на изменение и публичное отображение программы. В этих обстоятельствах платежи производятся за право использования авторских прав в программе (т. е. использовать права, которые в противном случае были бы исключительной прерогативой правообладателя). Следует отметить, что в тех случаях, когда платеж за программное обеспечение надлежащим образом следует рассматривать как роялти, могут возникнуть трудности в применении положений статьи об авторском праве к платежам за программное обеспечение, поскольку пункт 2 требует, чтобы программное обеспечение классифицировалось как литературное, художественное или научное произведение. Ни одна из этих категорий не кажется достаточно подходящей. Законы об авторских правах многих стран решают эту проблему, специально классифицируя программное обеспечение как литературное или научное произведение. Для других стран наиболее приемлемым подходом может

быть трактовка как научной работы. Страны, для которых невозможно отнести программное обеспечение к какой-либо из этих категорий, могут принять в своих двусторонних соглашениях версию пункта 2 с поправками, которая либо опускает все ссылки на природу авторских прав, либо конкретно ссылается на программное обеспечение.

14. В других типах сделок права, приобретенные в отношении авторского права, ограничиваются необходимыми для обеспечения пользователю возможности эксплуатировать программу, например, когда получателю предоставляются ограниченные права на воспроизведение программы. Это обычная ситуация в сделках по приобретению копии программы. Права, передаваемые в этих случаях, зависят от характера компьютерных программ. Они позволяют пользователю копировать программу, например, на жесткий диск компьютера пользователя или для архивирования. В этом контексте важно отметить, что защита, предоставляемая в отношении компьютерных программ в соответствии с законом об авторском праве, может отличаться в зависимости от страны. В некоторых странах копирование программы на жесткий диск или ОЗУ компьютера без лицензии будет представлять нарушение авторского права. Однако законы об авторском праве многих стран автоматически предоставляют это право владельцу программного обеспечения, которое включает компьютерную программу. Независимо от того, предоставлено ли это право в соответствии с законом или лицензионным соглашением с владельцем авторского права, копирование программы на жесткий диск или ОЗУ компьютера, а также создание архивных копий представляет собой важный шаг в использовании программы . Поэтому при анализе характера сделки для целей налогообложения следует игнорировать права в отношении этих актов копирования, если они просто обеспечивают эффективную эксплуатацию программы пользователем. Платежи по этим видам сделок будут рассматриваться как коммерческая прибыль в соответствии со Статьей 7.

14.1 Способ передачи компьютерной программы получателю не имеет значения. Например, неважно, получает ли получатель компьютерный диск, содержащий копию программы, или непосредственно получает копию на жестком диске своего компьютера через модемное соединение. Также не имеет значения, что могут существовать ограничения на использование, ради которого получатель может применить программное обеспечение.

14.2 Легкость воспроизведения компьютерных программ привела к возникновению соглашений о распространении, по которым получатель получает права на создание нескольких копий программы для работы только в рамках своего собственного бизнеса . Такие соглашения обычно называют "установочными лицензиями", "корпоративными лицензиями", или "сетевыми лицензиями". Хотя эти соглашения разрешают создавать

несколько копий программы, такие права обычно ограничиваются необходимыми для обеспечения работы программы на компьютерах или в сети лицензиата, а воспроизведение для любых других целей в соответствии с лицензией не разрешается. Платежи по таким соглашениям в большинстве случаев будут рассматриваться как коммерческая прибыль в соответствии со Статьей 7.

14.3 Еще одним типом сделок, включающим передачу программного обеспечения, является более необычный случай, когда фирма по разработке программного обеспечения или программист соглашаются предоставить информацию об идеях и принципах, лежащих в основе программы, таких, как логика, алгоритмы, языки или техники программирования. В этих случаях выплаты могут быть охарактеризованы как роялти, если они представляют собой вознаграждение за использование или право на использование секретных формул или за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта, который не может быть отдельно защищен авторским правом. Это отличается от обычных случаев, когда копия программы приобретается для работы конечным пользователем.

14.4 Соглашения между владельцем авторского права на ПО и посредником по распространению часто предоставляют посреднику по распространению право распространять копии программы без права на воспроизведение этой программы. В этих сделках права, приобретенные в отношении авторских прав, ограничиваются теми , которые необходимы коммерческому посреднику для распространения копий программного обеспечения. В таких сделках дистрибьюторы платят только за приобретение копий программного обеспечения и не используют какие-либо права на авторские права на программное обеспечение. Таким образом, в сделках, когда дистрибьютор производит платежи для приобретения и распространения копий программного обеспечения (без права воспроизводить ПО), права в отношении этих действий по распространению не должны учитываться при анализе характера сделки для целей налогообложения. Платежи по этим видам сделок будут рассматриваться как коммерческая прибыль в соответствии со Статьей 7. Это будет происходить независимо от того, предоставляются ли распространяемые копии на материальных носителях или распространяются в электронном виде (без права дистрибьютора на воспроизведение программного обеспечения), или же для установки программного обеспечения необходимо произвести незначительные настройки.

15. Если возмещение выплачивается за передачу полного права собственности на права в авторском праве, то платеж не может представлять собой роялти, и положения Статьи не применяются. Трудности могут возникать в тех случаях, когда происходит передача прав, включающая:

— исключительное право на использование авторских прав в течение определенного периода или в ограниченном географическом районе;

— дополнительное вознаграждение, связанное с использованием;

— возмещение в виде значительной единовременной выплаты.

16. Каждый случай будет зависеть от конкретных фактов, но в целом, если платеж осуществляется в качестве возмещения передачу прав, составляющих отдельную и конкретную собственность (что более вероятно в случае географических, чем временных ограничений), такие платежи, скорее всего, будут представлять собой коммерческую прибыль в соответствии со Статьей 7 или прибыль на капитал в соответствии со Статьей 13, а не роялти в соответствии со Статьей 12. Это следует из того факта, что если отчуждается право собственности, то возмещение не может осуществляться за использование прав. Основной характер сделки как отчуждения не может быть изменен формой вознаграждения, выплатой вознаграждения в рассрочку или, по мнению большинства стран, тем фактом, что платежи связаны с непредвиденными обстоятельствами.

17. Платежи за программное обеспечение могут производиться по смешанным договорам. Примеры таких договоров включают продажи компьютерного оборудования со встроенным программным обеспечением и уступки права на использование программного обеспечения в сочетании с предоставлением услуг. Методы, изложенные в вышеприведенном пункте 11.6 для решения аналогичных проблем в отношении патентных отчислений и ноу-хау одинаково применимы к компьютерному ПО. При необходимости, общую сумму подлежащего уплате по договору возмещения следует разбить на основе информации, содержащейся в договоре, или посредством разумного распределения с применением соответствующего налогового режима к каждой распределенной части.

17.1 Принципы, изложенные выше в отношении платежей за программное обеспечение, также применимы в отношении операций, связанных с другими видами цифровой продукции, такими как изображения, звуки или текст. Развитие электронной торговли увеличило число таких сделок. При принятии решения о том, составляют ли платежи, возникающие в результате этих сделок, роялти, основной вопрос, который необходимо решить, заключается в определении того, за что платеж производится по существу.

17.2 Согласно соответствующему законодательству некоторых стран, сделки, которые позволяют клиенту загружать цифровую продукцию в электронном виде, могут привести к использованию покупателем авторских прав, например, потому, что по договору предоставляется право на создание одной или нескольких копий цифрового контента. Если возмещение по существу связано с чем-то отличным от использования или права на использование прав в авторском праве (например, приобретение других видов прав, данных или услуг по договору), а использование авторского права ограничивается правами, необходимыми для обеспечения возможности загрузки, хранения и работы на компьютере пользователя, в сети или на другом устройстве хранения, обеспечения производительности или отображения, такое

использование авторского права не должно влиять на анализ характера платежа для целей применения определения "роялти".

17.3 Это касается сделок, которые разрешают клиенту (который может быть предприятием) загружать в электронном цифровые продукты (например, программное обеспечение, изображения, звуки или текст) для собственного пользования. В этих сделках платеж в основном предназначен для приобретения данных, передаваемых в форме цифрового сигнала, и, следовательно, не представляет собой роялти, а подпадает под действие Статьи 7 или Статьи 13, в зависимости от обстоятельств. Если акт копирования цифрового сигнала на жесткий диск клиента или другой временный носитель предполагает использование клиентом авторских прав согласно соответствующему законодательству и договорным соглашениями, такое копирование является просто средством, с помощью которого цифровой сигнал записывается и сохраняется. Такое использование авторских прав не имеет значения для целей классификации, поскольку оно не соответствует тому, что в основном рассматривается в качестве платежа (т.е. для получения данных, передаваемых в виде цифрового сигнала), который является определяющим фактором для целей определения роялти. Также не было бы оснований классифицировать такие сделки как "роялти", если, согласно соответствующему законодательству и договорным соглашениям, создание копии рассматривается как использование авторских прав поставщиком, а не клиентом.

17.4 Напротив, сделки, в которых существенным условием оплаты является предоставление права на использование авторского права в цифровом продукте, загруженном в электронном виде с этой целью, приведут к возникновению роялти. Это относится, например, к книгоиздателю, который заплатит за приобретение права на воспроизведение защищенного авторским правом изображения, которое он загрузит в электронном виде для размещения на обложке выпускаемой им книги. В этой сделке существенным условием осуществления платежа является приобретение права на использование авторского права в цифровом продукте, т.е. права на воспроизведение и распространение изображения, а не просто приобретение цифрового контента.

18. Сделанные выше предложения относительно смешанных договоров могут также применяться в отношении некоторых выступлений артистов и, в частности, в отношении оркестрового концерта, проводимого дирижером, или концерта, который дает музыкант. Гонорар за музыкальное исполнение вместе с оплатой за любое его одновременное радиовещание, по всей видимости, подпадает под действие Статьи 17. Если по тому же или отдельному договору концерт записывается, и исполнитель оговаривает, что ему на основании его авторских прав на звукозапись должны выплачиваться авторские гонорары за продажу или публичное воспроизведение записей, то та часть полученного им платежа, которая состоит из этих роялти, подпадает под действие Статьи 12. Однако если авторское право на звукозапись в силу соответствующего закона об авторском праве или условий договора принадлежит лицу,

с которым исполнитель по договору согласился предоставить свои услуги (т.е. концерт во время записи), или третьей стороне, то платежи, сделанные по такому договору, подпадают под действие Статей 7 (например, если выступление происходит за пределами Государства источника платежа) или 17, а не этой Статьи, даже если эти платежи обусловлены продажей записей.

19. Далее указывается, что переменные или фиксированные платежи за разработку месторождений полезных ископаемых, источников или иных природных ресурсов регулируются Статьей 6 и поэтому не подпадают под действие настоящей Статьи.

Пункт 3

20. Некоторые Государства считают, что дивиденды, проценты и роялти, возникающие из источников на их территории и подлежащие выплате физическим или юридическим лицам, являющимся резидентами других Государств, выходят за рамки соглашения, заключенного для предотвращения их обложения налогом как в Государстве источника, так и в Государстве резидентства бенефициара, когда бенефициар имеет постоянное представительство в первом Государстве. пункт 3 не основывается на концепции, которую иногда называют “силой притяжения постоянного представительства”. Он не предусматривает, что роялти, получаемые резидентом Договаривающегося государства из источника в другом Государстве, должны в силу правовой презумпции или даже фикции относиться к постоянному представительству, которое резидент может иметь в последнем Государстве, так что указанное Государство не будет обязано ограничивать свое налогообложение в этом случае. пункт просто предусматривает, что в Государстве источника роялти облагаются налогом как часть прибыли постоянного представительства, принадлежащего там бенефициару, являющемуся резидентом другого Государства, если они выплачиваются в отношении прав или имущества, входящих в состав активов постоянного представительства, или иным образом фактически связанных с этим представительством. В этом случае пункт 3 освобождает Государство источника роялти от любых ограничений в соответствии со Статьей. Вышеприведенные разъяснения согласуются с пояснениями, содержащимися в Комментарии к Статье 7.

21. Было высказано предположение, что этот пункт может привести к злоупотреблениям посредством передачи прав или имущества постоянным представительствам, созданным исключительно для этой цели в странах, которые предлагают преференциальный режим в отношении дохода от роялти. Помимо того факта, что положения Статьи 29 (и, в частности, пункт 8 этой Статьи) и принципы, изложенные в разделе "Ненадлежащее использование Конвенции" Комментария к Статье 1, обычно предотвращают такие неправомерные сделки, следует признать, что конкретное место может представлять собой постоянное представительство только в случае, если в нем осуществляется коммерческая деятельность, и, как объясняется ниже, требование о том, чтобы право или имущество было "фактически связано" с

таким местом, требует большего, чем просто регистрация права или имущества в бухгалтерских книгах постоянного представительства для целей ведения учета.

21.1 Право или собственность, в отношении которых выплачиваются роялти, будут фактически связаны с постоянным представительством и, следовательно, будут составлять часть его деловых активов, если "экономическое" право собственности на это право или собственность будет отнесено к этому постоянному представительству в соответствии с принципами, разработанными в докладе Комитета "Отнесение прибыли к постоянным представительствам"[1](см., в частности, пункты 72-97 части I доклада) для целей применения пункта 2 статьи 7. В контексте этого пункта "экономическое" владение правом или собственностью означает эквивалент владения для целей подоходного налога отдельным предприятием с сопутствующими выгодами и обременениями (например, право на роялти, связанные с владением правом или собственностью, право на любую имеющуюся амортизацию и потенциальную подверженность прибылям или убыткам от повышения или понижения стоимости этого права или собственности).

21.2 В случае постоянного представительства предприятия, осуществляющего страховую деятельность, определение того, является ли право или имущество эффективно связанным с постоянным представительством, производится с должным учетом руководящих указаний, изложенных в части IV доклада Комитета в отношении того, учитывается ли доход или прибыль от этого права или имущества при определении доходности постоянного представительства по сумме инвестиционных активов, отнесенных к нему (см., в частности, пункты 165-170 части IV). Поскольку эти рекомендации носят общий характер, налоговым органам следует рассмотреть возможность применения гибкого и прагматичного подхода, который учитывал бы разумное и последовательное применение предприятием этих рекомендаций для целей определения конкретных активов, которые эффективно связаны с постоянным представительством.

Пункт 4

22. Целью этого пункта является ограничение использования положений, касающихся налогообложения роялти в случаях, когда по причине особых отношений между плательщиком и собственником-бенефициаром, либо между ними обоими и другим лицом, сумма уплаченных роялти превышает сумму, которая была бы согласована плательщиком и собственником- бенефициаром, если бы они применяли рыночные условия. Он предусматривает, что в таком случае положения Статьи применяются только к последней упомянутой сумме, и что излишняя часть роялти продолжает облагаться налогом в соответствии с законодательствами двух Договаривающихся государств с должным учетом других положений Конвенции. пункт разрешает только корректировку суммы роялти, а не реклассификацию роялти

таким образом, чтобы придать им другой характер, например, вклада в собственный капитал. Для того чтобы такая корректировка была возможной в соответствии с пунктом 4 Статьи 12, необходимо было бы как минимум исключить ограничивающую фразу "в отношении использования, права или информации, за которые они выплачиваются". Если представляется целесообразным обеспечить большую ясность намерений, то после слова "превышает" может быть добавлена фраза "по любой причине".

---

1 *Отнесение прибыли на счет постоянных представительств*, ОЭСР, Париж, 2010 г.

23. Из текста ясно, что для применения этого пункта платежи, удерживаемые чрезмерно, должны быть обусловлены особыми отношениями 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 осуществляющему контроль над плательщиком, либо прямо или косвенно контролируемому с его стороны, либо подчиненному группе, имеющей с ним общие интересы. Кроме того, эти примеры схожи или аналогичны случаям, предусмотренным Статьей 9.

24. С другой стороны, концепция особых отношений также охватывает кровные или супружеские отношения, и в целом любую общность интересов в отличие от правовых отношений, приводящих к выплате роялти.

25. Что касается режима налогообложения, применяемого к избыточной части роялти, то точный характер такого превышения необходимо будет установить в зависимости от обстоятельств каждого конкретного случая, с тем чтобы определить категорию дохода, к которой он должен быть отнесен для целей применения положений налогового законодательства соответствующих Государств и положений Конвенции. Если у двух Договаривающихся государств возникнут сложности с определением других положений Конвенции, применяемых, в зависимости от обстоятельств, к избыточной части роялти, то нет ничего, что могло бы помешать им включить дополнительные пояснения в последнее предложение пункта 4, если они не меняют его общего смысла.

26. Если принципы и правила их соответствующих законодательств обязывают два Договаривающегося государства применять различные Статьи Конвенции в целях обложения налогом излишка, то для решения этой проблемы необходимо будет прибегнуть к процедуре взаимного согласования, предусмотренной Конвенцией.

Замечания к Комментарию

27. Италия и Испания не придерживаются трактовки в пункте 8.2. Они придерживаются мнения, что платежи в возмещение за передачу права собственности

на элемент, упомянутый в определении роялти, подпадают под действие Статьи, если передается не полная собственность. Италия также придерживается этой точки зрения в отношении пунктов 15 и 16.

27.1 Что касается пункта 10.1, Италия считает, что, если договоры предоставляют эксклюзивные дистрибьюторские права на продукт или услугу вместе с другими правами, перечисленными в определении роялти, часть платежа, произведенная в соответствии с этими договорами в качестве возмещения за эксклюзивные дистрибьюторские права на продукт или услугу, может, в зависимости от обстоятельств, подпадать под действие Статьи.

28. Мексика, Португалия и Испания не придерживаются трактовки в пунктах 14, 14.4, 15, 16 и 17.1 - 17.4. Мексика, Португалия и Испания считают, что платежи, относящиеся к программному обеспечению, входят в сферу действия Статьи, если права на ПО передаются не в полном объеме, либо если платежи осуществляются в возмещение за право использования авторского права на программное обеспечение для коммерческого использования (за исключением платежей в отношении права на распространение стандартизированных копий ПО, не включающих право на индивидуальную настройку или воспроизведение), или если они относятся к программному обеспечению, приобретенному для коммерческого использования покупателем, когда в этом последнем случае ПО не стандартизировано полностью, но некоторым образом адаптировано к покупателю.

29. Мексика не придерживается толкования в пункте 8.2. Мексика придерживается мнения, что платежи в возмещение за передачу прав, представленную как отчуждение (т.е. права, ограниченные территориально или по времени), подпадают под действие этой Статьи, поскольку передаются не все права, присущие элементу собственности, указанному в определении.

30. Словакия не придерживается трактовки в пунктах 14, 15 и 17. Словакия считает, что платежи, относящиеся к программному обеспечению, подпадают под действие Статьи, если передается не весь объем прав на программное обеспечение, либо если платежи осуществляются в возмещение за право использования авторского права на программное обеспечение для коммерческого использования, или если они относятся к программному обеспечению, приобретенному для личного или коммерческого использования покупателем, когда в этом последнем случае ПО не стандартизировано полностью, но некоторым образом адаптировано к покупателю.

31. Греция не придерживается трактовки в вышеприведенных пунктах 14 и 15. Греция считает, что платежи, относящиеся к программному обеспечению, подпадают под действие этой Статьи, если платежи осуществляются в возмещение за использование (или право на использование) ПО для коммерческого использования, либо личных и деловых целей покупателя.

31.1 В отношении пункта 14, Корея придерживается мнения, что пункт может игнорировать тот факт, что ноу-хау может передаваться в форме компьютерного ПО. Таким образом, Корея считает, что ноу-хау, переданные нерезидентами через программное обеспечение или компьютерную программу, должны рассматриваться в соответствии со Статьей 12.

31.2 Италия не согласна, что трактовка в пункте 14.4 будет применяться во всех случаях. Она будет рассматривать каждый случай с учетом всех обстоятельств, включая права, предоставленные в отношении актов распространения.

31.3 Касаемо пункта 9.1, Германия остается при своем мнении в отношении того, могут ли, и если да, то при каких обстоятельствах, платежи, осуществляемые для приобретения права распоряжаться транспортными мощностями трубопроводов или мощностями технических установок, линий или кабелей для передачи электроэнергии или связи (включая трансляцию радио- и телевизионных программ), рассматриваться как платежи в целях аренды промышленного, коммерческого или научного оборудования.

31.4 Греция не придерживается трактовки под шестым тире в пункте 11.4 и считает, что все соответствующие платежи подпадают под действие Статьи.

31.5 Греция не придерживается трактовки в пунктах 17.2 и 17.3, поскольку платежи, относящиеся к загрузке компьютерного ПО, должны рассматриваться как роялти, даже если эти продукты приобретаются для личных или деловых целей покупателя.

31.6 Касаемо пункта 9.1, Чили и Мексика остаются при своем мнении в отношении того, могут ли, и если да, то при каких обстоятельствах, платежи, осуществляемые для приобретения права распоряжаться транспортными мощностями трубопроводов или мощностями технических установок, линий или кабелей для передачи электроэнергии или связи (включая трансляцию радио- и телевизионных программ), рассматриваться как платежи в целях аренды промышленного, коммерческого или научного оборудования.

31.7 Турция остается при своем мнении в отношении того, должны ли, и если да, то при каких обстоятельствах, платежи, упомянутые в пунктах 9.1, 9.3, 10.1 и 10.2 представлять собой роялти.

Пункт 1

Оговорки к Статье

32. США оставляют за собой право облагать налогом в соответствии со своим внутренним законодательством роялти, выплачиваемые "экспатриированным юридическим лицом" связанному лицу на срок в десять лет.

32.1 Латвия оставляет за собой право облагать налогом у источника роялти, если получатель дохода является физическим лицом-резидентом Договаривающегося государства.

33. Греция не может согласиться с положением, которое не позволило бы ей включить в двусторонние соглашения об избежание двойного налогообложения пункт, предоставляющий ей право облагать налогом роялти по ставке до 10 процентов.

34. Чехия оставляет за собой право облагать налогом по ставке 10% роялти, которые, согласно чешскому законодательству, имеют источник в Чехии. Чехия также оставляет за собой право применять налоговый режим к платежам за использование или право на использование прав на программное обеспечение, отличный от режима, предусмотренного для авторских прав.

35. Канада остается при своем мнении в отношении пункта 1 и желает сохранить 10 - процентную ставку налога у источника в своих двусторонних соглашениях. Однако Канада была бы готова предоставить освобождение от уплаты налога на авторские гонорары в отношении культурных, драматических, музыкальных или художественных произведений, но не включая гонорары в отношении кинофильмов и произведений на пленках или видеокассетах или других средствах воспроизведения для использования в связи с телевидением. Канада также была бы готова в большинстве случаев предоставить освобождение от уплаты роялти в отношении компьютерного программного обеспечения, патентов и ноу-хау.

36. Австралия, Чили, Корея, Мексика, Новая Зеландия, Польша, Португалия, Словакия, Словения и Турция оставляют за собой право облагать роялти налогом у источника.

37. Италия оставляет за собой право облагать роялти налогом у источника, но готова предоставить благоприятный режим для определенных роялти (например, авторские гонорары). Италия также оставляет за собой право применять в отношении использования или права на использование прав на ПО налоговый режим, отличный от предоставляемого для авторского права.

Пункт 2

38. Греция оставляет за собой право включить платежи, упомянутые в пунктах 9.1, 9.2 и 9.3 в определение роялти.

39. Австралия оставляет за собой право изменить определение роялти, включив в него выплаты или кредиты, которые рассматриваются как роялти в соответствии с ее внутренним законодательством.

40. Канада, Чили, Чехия, Латвия и Словакия оставляют за собой право добавить слова “за использование, или право на использование промышленного, коммерческого или научного оборудования” в пункт 2.

41. Греция, Италия и Мексика оставляют за собой право и далее включать доход, полученный от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования и контейнеров, в определение "роялти", согласно предусмотренному в пункте 2 Статьи 12 Типовой конвенции 1977 года.

41.1 Польша оставляет за собой право включать в определение "роялти" доход, полученный от использования или права на использование промышленного, коммерческого или научного оборудования и контейнеров.

42. Новая Зеландия оставляет за собой право на обложение налогом у источника дохода от аренды промышленного, коммерческого или научного оборудования и контейнеров.

43. Исключено]

44. [Исключено]

45. [Исключено]

46. Турция оставляет за собой право облагать налогом у источника доход от аренды промышленного, коммерческого или научного оборудования.

46.1 Мексика и США оставляют за собой право рассматривать роялти как прибыль, полученную от отчуждения имущества, описанного в пункте 2 Статьи, что эта прибыль зависит от производительности, использования или отчуждения собственности.

47. [Исключено]

Прочие оговорки

48. Австралия, Бельгия, Канада, Чили, Чехия, Эстония, Франция, Израиль, Латвия, Мексика, Словакия и Словения оставляют за собой право с целью заполнения того, что они считают пробелом в Статье, предложить положение, определяющее источник роялти по аналогии с положениями пункта 5 Статьи 11, где рассматривается эта же проблема в случае процентов.

49. Мексика оставляет за собой право предложить положение, согласно которому роялти будут считаться возникающими в Договаривающемся государстве, если такие роялти связаны с использованием или правом на использование в этом Договаривающемся государстве любой собственности или права, описанных в пункте 2 Статьи 12.

50. Словакия оставляет за собой право применять в отношении использования или права на использование прав на ПО налоговый режим, отличный от предоставляемого для авторского права.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ НА КАПИТАЛ

I. Предварительные замечания

1. Сравнение налогового законодательства Договаривающихся государств ОЭСР показывает, что налогообложение прибыли на капитал значительно варьируется от страны к стране:

— в некоторых странах прибыль на капитал не считается налогооблагаемым доходом;

— в других странах прибыль на капитал, начисленная предприятию, облагается налогом, но прибыль на капитал, полученная физическим лицом вне рамок его коммерческой или хозяйственной деятельности, не облагается налогом;

— даже если прибыль на капитал, полученная физическим лицом вне рамок его коммерческой или предпринимательской деятельности, облагается налогом, такое налогообложение часто применяется только в конкретных случаях, например, прибыль от продажи недвижимого имущества или спекулятивная прибыль (если актив был куплен для перепродажи).

2. Кроме того, налоги на прибыль на капитал варьируются от страны к стране. В некоторых странах ОЭСР прибыль на капитал облагается налогом как обычный доход, и поэтому добавляется к доходу от других источников. Это, в особенности, касается прибыли на капитал, полученной при отчуждении активов предприятия. Тем не менее, в ряде стран-членов ОЭСР, прибыль на капитал облагается специальными налогами, такими как налоги на прибыль от отчуждения недвижимого имущества, или общие налоги на прибыль на капитал, или налоги на повышение стоимости капитала (инкрементные налоги). Такие налоги взимаются с каждой прибыли на капитал или суммы прибыли на капитал, начисленной в течение года, в основном по специальным ставкам, которые не учитывают другой доход (или убытки) налогоплательщика. В описании всех этих налогов нет необходимости.

3. В Статье не рассматриваются вышеперечисленные вопросы. Решение о том, следует ли облагать налогом прибыль на капитал, и, если да, то каким образом, остается за внутренним законодательством каждого Договаривающегося государства. Эта Статья никоим образом не может быть истолкована как дающая Государству право облагать налогом прибыль на капитал, если такое право не предусмотрено его внутренним законодательством.

3.1 В Статье не уточняется, к какому виду налога она относится. Подразумевается, что данная Статья должна применяться ко всем видам налогов, взимаемых Договаривающимся государством с прибыли на капитал. Формулировка Статьи 2 достаточно широка для достижения этой цели и включает также специальные налоги на прибыль на капитал. Кроме того, в тех случаях, когда статья разрешает Договаривающемуся государству облагать налогом прибыль на капитал, это право применяется ко всей прибыли, а не только к той ее части, которая накопилась после вступления в силу соглашения (с учетом противоречащих положений, которые могут быть согласованы в ходе двусторонних переговоров), даже в случае нового соглашения , которое заменяет предыдущее, не допускавшее такого налогообложения.

II. Комментарий к положениям Статьи

Общие примечания

4. Обычно право облагать налогом прибыль на капитал на имущество данного вида предоставляется Государству, которое в соответствии с Конвенцией имеет право

облагать налогом как это имущество, так и получаемый от него доход. Право облагать налогом прибыль от отчуждения коммерческого актива должно предоставляться одному и тому же Государству независимо от того, является ли такая прибыль прибылью на капитал или коммерческой прибылью. Соответственно, не делается различий между прибылью на капитал и коммерческой прибылью, и нет необходимости в наличии специальных положений относительно того, должна ли применяться Статья о прибыли на капитал или Статья 7 о налогообложении коммерческой прибыли. Однако решение о том, взымать ли налог на прибыль на капитал или обычный доход, оставлено на усмотрение внутреннего законодательства Государства, облагающего налогом. Конвенция не дает решения в отношении этого вопроса.

5. В Статье не дается подробного определения прибыли на капитал. В этом нет необходимости по причинам, упомянутым выше. Слова "отчуждение имущества" используются, в частности, для охвата прибыли на капитал, полученной от продажи или обмена имущества, а также в результате частичного отчуждения, экспроприации, передачи компании в обмен на акции, продажи права, дарения и даже передачи имущества после смерти.

6. Большинство Государств, облагающих налогом прибыль на капитал, делают это при отчуждении основных активов. Однако, некоторые из них облагают налогом только так называемую реализованную прибыль на капитал. При определенных обстоятельствах, несмотря на отчуждение, никакая реализованная прибыль на капитал не признается для целей налогообложения (например, когда доходы от отчуждения используются для приобретения новых активов). Наличие реализации должно определяться в соответствии с действующим внутренним налоговым законодательством. Никаких особых проблем не возникает, когда государство, имеющее право на налогообложение, не осуществляет его в момент отчуждения.

7. Как правило, повышение стоимости, не связанное с отчуждением основного средства, не облагается налогом, поскольку до тех пор, пока владелец все еще владеет данным активом, прибыль на капитал существует только на бумаге. Однако существуют налоговые законы, в соответствии с которыми повышение стоимости капитала и переоценка бизнес-активов облагаются налогом, даже если отчуждение отсутствует.

8. Особые обстоятельства могут привести к налогообложению повышения стоимости капитала активов, которые не были отчуждены. Это может иметь место, если стоимость основного актива увеличилась таким образом, что собственник приступает к переоценке этого актива в своих бухгалтерских книгах. Такая переоценка активов в бухгалтерских книгах может произойти и в случае обесценивания национальной валюты. Ряд Государств взимает специальные налоги с такой балансовой прибыли, сумм, отложенных в резерв, увеличения оплаченного капитала и других

переоценок в результате корректировки балансовой стоимости с учетом внутренней стоимости основного актива. Эти налоги на повышение стоимости капитала (инкрементные налоги) подпадают под действие Конвенции в соответствии со Статьей 2 .

9. В тех случаях, когда повышение стоимости капитала и переоценка коммерческих активов облагаются налогом, должен, как правило, применяться тот же принцип, что и в случае отчуждения таких активов. Было сочтено нецелесообразным прямо указывать такие случаи в статье или устанавливать специальные правила. Положения этой Статьи , а также Статьи 6, 7 и 21 представляются достаточными. Как правило, право на налогообложение предоставляется вышеуказанными положениями Государству, резидентом которого является отчуждатель, за исключением того, что в случае недвижимого имущества или движимого имущества, входящего в состав коммерческой собственности постоянного представительства, преимущественное право на налогообложение принадлежит Государству, в котором находится такое имущество. Однако особое внимание следует обратить на случаи, рассматриваемые в нижеприведенных пунктах 13-17.

10. В некоторых Государствах передача актива от постоянного представительства, расположенного на территории такого Государства, постоянному представительству или головному офису того же предприятия, расположенному в другом Государстве, приравнивается к отчуждению имущества. Статья не мешает этим Государствам облагать налогом прибыль или поступления, которые считаются возникающими в связи с такой передачей, при условии, однако, что такое налогообложение соответствует Статье 7.

11. Статья не делает различий в отношении происхождения прибыли на капитал. Таким образом, охватывается вся прибыль на капитал, как накопленная в течение длительного периода времени параллельно с устойчивым улучшением экономических условий, так и накопленная за очень короткий период (спекулятивный прирост). Также охватывается прибыль на капитал, связанная с обесцениванием национальной валюты. Разумеется, решение о том, следует ли облагать налогом такие доходы, остается за каждым Государством.

12. В данной статье не уточняется, каким образом рассчитывается прибыль на капитал, поскольку это остается на усмотрение действующего внутреннего законодательства. Как правило, прибыль на капитал рассчитывается путем вычета стоимости из цены продажи. Для расчета стоимости все расходы, связанные с покупкой , и все расходы на усовершенствования добавляются к цене покупки. В некоторых случаях учитывается стоимость после вычета уже приведенных амортизационных отчислений. Некоторые налоговые законы предписывают другую базу вместо стоимости, например, стоимость, ранее сообщенную отчуждателем актива для целей налогообложения капитала.

13. Особые проблемы могут возникнуть в случаях, когда база для налогообложения прибыли на капитал в двух Договаривающихся государствах не является единообразной. Прибыль на капитал от отчуждения актива, рассчитанная в одном Государстве в соответствии с правилами, упомянутыми в вышеприведенном пункте 12, не обязательно может совпадать с прибылью на капитал, рассчитанной в другом Государстве в соответствии с применяемыми здесь правилами учета. Это может произойти, когда одно Государство имеет право облагать налогом прибыль на капитал, поскольку оно является Государством местонахождения, в то время как другое Государство имеет право облагать налогом, поскольку предприятие является резидентом этого другого Государства.

14. Эту проблему можно проиллюстрировать следующим примером: предприятие Государства А приобрело недвижимое имущество, расположенное в Государстве В. Предприятие могло внести амортизационные отчисления в бухгалтерские книги, хранящиеся в Государстве А. Если такое недвижимое имущество продается по цене, превышающей себестоимость, может быть реализована прибыль на капитал, и, кроме того, могут быть восстановлены ранее предоставленные амортизационные отчисления. Государство В, в котором находится недвижимое имущество и где не ведутся бухгалтерские книги, не должно учитывать при налогообложении доходов от недвижимого имущества амортизационные отчисления, зарегистрированные в Государстве А. Также Государство В не может заменить стоимость недвижимого имущества, отраженную в бухгалтерских книгах, хранящихся в Государстве А, стоимостью на момент отчуждения. Таким образом, Государство В не может облагать налогом амортизационные отчисления, реализованные в дополнение к прибыли на капитал, упомянутой в вышеприведенном пункте 12.

15. С другой стороны, Государство А, резидентом которого является отчуждатель, не может быть обязано во всех случаях полностью освобождать такую балансовую прибыль от своих налогов в соответствии с пунктом 1 Статьи и Статьи 23 А (для Государств, применяющих метод налоговых льгот, вряд ли возникнут какие-либо проблемы). Если такая балансовая прибыль обусловлена реализацией амортизационных отчислений, ранее объявленных в Государстве А и уменьшивших доход или прибыль, подлежащие налогообложению в таком Государстве А, это Государство не может быть лишено права облагать налогом такую балансовую прибыль. Эта ситуация соответствует рассматриваемой в пункте 44 Комментария к Статье 23 А.

16. Дальнейшие проблемы могут возникнуть в связи с прибылью из-за изменений обменного курса между валютами Государства А и Государства В. После девальвации валюты Государства А предприятия Государства А могут или могут быть вынуждены увеличивать балансовую стоимость активов, находящихся за пределами территории Государства А. Помимо любой девальвации валюты государства, обычные колебания

обменного курса могут привести к возникновению так называемых валютных прибылей или убытков. Возьмем, к примеру, предприятие Государства А, купившее и продавшее недвижимое имущество, находящееся в Государстве В. Если стоимость и цена продажи, выраженные в валюте государства В, равны, то в Государстве В не будет прибыли на капитал. Если стоимость валюты Государства В возросла между покупкой и продажей актива по отношению к валюте государства А, прибыль будет начисляться такому предприятию в валюте этого Государства. Если в это же время стоимость валюты Государства В снизилась, то отчуждатель понесет убытки, которые не будут признаны в государстве В. Такие валютные прибыли или убытки могут также возникнуть в связи с требованиями и долгами в иностранной валюте. Если в балансе постоянного представительства предприятия Государства А, расположенного в Государстве В отражены требования и долги, выраженные в валюте Государства В, то в бухгалтерских книгах постоянного представительства не отражаются никакие прибыли или убытки при осуществлении выплат. Однако изменения обменного курса могут быть отражены на счетах головного офиса. Если стоимость валюты Государства В возросла (упала) между моментом возникновения требования и его погашением, предприятие в целом получит прибыль (понесет убыток). Это справедливо и в отношении долгов, если в период между их возникновением и погашением валюта Государства В упала (выросла) в цене.

17. Положения Статьи не решают всех вопросов, связанных с налогообложением такой валютной прибыли. Эта прибыль в большинстве случаев не связана с отчуждением актива; часто она даже не определяется в Государстве, которому в соответствии со Статьей предоставляется право облагать налогом прибыль на капитал. Соответственно, вопрос, как правило, заключается не в том, имеет ли право на налогообложение Государство, в котором находится постоянное представительство, а в том, должно ли Государство, резидентом которого является налогоплательщик, при применении метода освобождения от налогообложения воздерживаться от налогообложения такой валютной прибыли, которая во многих случаях отражается только в бухгалтерских книгах, хранящихся в головном офисе. Ответ на этот последний вопрос зависит не только от Статьи, но и Статей 7 и 23 А. Если в конкретном случае различия во мнениях двух Государств приводят к фактическому двойному налогообложению, этот случай должен разрешаться посредством процедуры взаимного согласования, предусмотренной Статьей 25.

18. Кроме того, возникает вопрос, какая Статья должна применяться в случае, когда за проданное имущество уплачивается аннуитет при жизни отчуждателя, а не фиксированная цена. Следует ли рассматривать такие аннуитетные платежи, если они превышают расходы, как прибыль от отчуждения имущества или как “доход, не рассматриваемый” в соответствии со Статьей 21? Оба мнения могут быть подкреплены аргументами одинаковой силы, и, по- видимому, сложно вынести одно решение по

этому вопросу. Кроме того, на практике такие проблемы встречаются редко, поэтому представляется излишним устанавливать правило для его включения в Конвенцию. Договаривающимся государствам, которые могут участвовать в рассмотрении такого вопроса, может быть предоставлено право принять решение посредством процедуры взаимного согласования, предусмотренной Статьей 25.

19. Настоящая Статья не применяется к призам в лотереях, либо к премиям и призам, связанным с облигациями или долговыми обязательствами.

20. Пункты 1 - 4 Статьи в первую очередь касаются прибыли от отчуждения определенных категорий имущества. В отношении всей другой прибыли на капитал пункт 5 предоставляет право на налогообложение Государству, резидентом которого является отчуждатель.

21. Поскольку прибыль на капитал не облагается налогом ни одним из Государств, можно считать целесообразным избегать только фактического двойного налогообложения прибыли на капитал. Следовательно, Договаривающиеся государства могут дополнить свои двусторонние соглашения таким образом, чтобы Государство должно было отказаться от своего права на налогообложение, предоставленного ему внутренним законодательством, только в том случае, если оно используется другим Государством, которому право на налогообложение предоставлено Конвенцией. В таком случае пункт 5 Статьи следует дополнить соответствующим образом. Кроме того , необходимо внести в Статью 23 A изменения, предложенные в пункте 35 Комментария к Статье 23 A.

Пункт 1

22. В пункте 1 говорится, что прибыль от отчуждения недвижимого имущества может облагаться налогом в Государстве, в котором оно находится. Это правило соответствует положениям Статьи 6 и пункта 1 Статьи 22. Это относится также к недвижимому имуществу, составляющему часть активов предприятия. Что касается определения недвижимого имущества, то в пункте 1 содержится ссылка на Статью 6. пункт 1 Статьи 13 касается только той прибыли, которую резидент Договаривающегося государства получает от отчуждения недвижимого имущества, находящегося в другом Договаривающемся государстве. Таким образом, он не применяется к прибыли, полученной в результате отчуждения недвижимого имущества, находящегося в Договаривающемся государстве, резидентом которого является отчуждатель по смыслу Статьи 4, или находящегося в третьем Государстве; к такой прибыли применяются положения пункта 5 (а не, как упоминалось в настоящем комментарии в редакции до 2002 года, положения пункта 1 Статьи 21).

23. Нормы пункта 1 дополняются нормами из пункта 4, который применяется в отношении прибыли от отчуждения акций или сопоставимых долей, более 50 процентов стоимости которых заключается в недвижимом имуществе (см. нижеприведенные пункты 28.3 - 28.12).

Пункт 2

24. В пункте 2 рассматривается движимое имущество, входящее в состав коммерческого имущества постоянного представительства предприятия. Термин “ движимое имущество” означает все имущество, отличное от недвижимого имущества, которое рассматривается в пункте 1. Оно включает также нематериальное имущество, такое как гудвилл, лицензии, разрешения на выбросы, и т.д. Прибыль от отчуждения таких активов может облагаться налогом в Государстве, на территории которого расположено постоянное представительство, что соответствует нормам в отношении коммерческой прибыли (Статья 7).

25. В пункте четко указывается, что его правила применяются при отчуждении движимого имущества постоянного представительства, а также при отчуждении постоянного представительства как такового (отдельно или со всем предприятием). Если отчуждается все предприятие, то это правило применяется к такой прибыли, которая считается результатом отчуждения движимого имущества, составляющего часть коммерческой собственности постоянного представительства. В этом случае правила статьи 7 должны применяться с необходимыми изменениями без прямой ссылки на них. Что касается передачи актива от постоянного представительства в одном Государстве постоянному представительству (или головному офису) в другом Государстве, см. вышеприведенный пункт 10.

26. С другой стороны, пункт 2 может не всегда применяться к прибыли на капитал от отчуждения участия в предприятии. Если предприятие осуществляет свою деятельность в форме организации или соглашения, которые считаются прозрачными для целей налогообложения в соответствии с налоговым законодательством Договаривающегося государства, в соответствии с пунктом 2 Статьи 13, этому Государству будет разрешено облагать налогом доходы, полученные в результате отчуждения движимого имущества, составляющего часть коммерческой собственности постоянного представительства предприятия, расположенного в этом Государстве, даже в тех случаях, когда эти доходы возникают в результате отчуждения предприятия в целом (см. также пункт 2 Статьи 1 и пункты 2-16 Комментария к Статье 1). Однако если предприятие осуществляет свою деятельность в форме организации или соглашения, которое Государство рассматривает в качестве отдельного налогоплательщика- резидента одного из Договаривающихся государств, то это государство должно рассматривать отчуждение участия в такой организации или соглашении таким же образом, как и акции компании, к которой применяются пункты 4 или 5 настоящей Статьи. В пунктах 32.4-32.7 Комментария к Статьям 23 A и 23 B рассматриваются ситуации, когда внутреннее законодательство двух Договаривающихся государств имеет различия в этом отношении.

27. Некоторые Государства считают, что вся прибыль на капитал, возникающая из источников на их территории, должна подлежать налогообложению в соответствии с

их внутренним законодательством, если отчуждатель имеет постоянное представительство на их территории. пункт 2 не основывается на концепции, которую иногда называют “силой притяжения постоянного представительства”. В пункте просто предусматривается, что прибыль от отчуждения движимого имущества, входящего в состав коммерческой прибыли постоянного представительства, может облагаться налогом в Государстве, где расположено постоянное представительство. Прибыль от отчуждения всего другого движимого имущества облагается налогом только в Государстве, резидентом которого является отчуждатель, в соответствии с предусмотренным в пункте 5. Вышеприведенные объяснения согласуются с приведенными в Комментарии к Статье 7.

27.1 Для целей пункта, имущество будет входить в состав коммерческой прибыли постоянного представительства, если "экономическое" владение имуществом передано этому постоянному представительству в соответствии с принципами, разработанными в докладе Комитета под названием Отнесение прибыли на счет постоянных представительств [1 Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD, Paris, 2010. (Отнесение прибыли к постоянным представительствам, ОЭСР, Париж, 2010 г.)] (см., в частности, пункты 72 - 97 Части I доклада) для целей применения пункта 2 Статьи 7. В контексте этого пункта, "экономическое" владение имуществом означает эквивалент владения для целей обложения налогом на прибыль отдельного предприятия, с сопутствующими выгодами и бременем (например, право на проценты, относящиеся к владению долговым требованием, и потенциальные прибыли или убытки от повышения или снижения стоимости долгового требования). Сам по себе факт того, что имущество было зарегистрировано на балансе постоянного представительства для целей бухгалтерского учета не будет достаточным, чтобы сделать вывод о том, что оно фактически связано с этим постоянным представительством.

27.2 В случае постоянного представительства предприятия, занимающегося страховой деятельностью, определение того, связано ли имущество с постоянным представительством фактически, должно производиться с учетом рекомендаций, изложенных в Части IV доклада Комитета в отношении того, учитывается ли доход или прибыль от этого имущества при определении дохода постоянного представительства от суммы отнесенных на его счет инвестиционных активов (см., в частности, пункты 165 - 170 Части IV). Эти рекомендации носят общий характер, поэтому налоговым органам следует рассмотреть возможность применения гибкого и прагматичного подхода, который учитывал бы разумное и последовательное применение предприятием этих рекомендаций для целей выявления конкретных активов, которые фактически связаны с постоянным представительством.

Пункт 3

28. Исключение из правила пункта 2 предусматривается для морских и воздушных судов, эксплуатируемых в международном сообщении, и движимого имущества,

относящегося к эксплуатации таких судов и воздушных судов. Как правило, доходы от отчуждения таких активов облагаются налогом только в Государстве предприятия, эксплуатирующего такие суда и самолеты. Это правило соответствует положениям Статьи 8 и пункта 3 Статьи 22. Договаривающиеся государства, которые предпочли бы предоставить исключительное право на налогообложение Государству, на территории которого находится фактическое место нахождения органов управления предприятия, могут в рамках двусторонних соглашений заменить пункт 3 положением, соответствующим предложенному в пункте 2 Комментария к Статье 8.

28.1 пункт 3 применяется, если предприятие, отчуждающее имущество, само эксплуатирует морские или воздушные суда, упомянутые в пункте, как для собственной транспортной деятельности, так и при аренде морских или воздушных судов на чартерных условиях, полностью оборудованных, поставленных и снабженных персоналом. Однако оно не применяется в тех случаях, когда предприятие, владеющее морскими или воздушными судами, не эксплуатирует их (например, если предприятие сдает в аренду имущество другому лицу, если это не является случайной арендой на условиях бербоут-чартера согласно пункту 5 Комментария к Статье 8). В таком случае прибыль, получаемая истинным владельцем имущества или связанного с ним движимого имущества, будет охватываться пунктами 2 или 5.

28.2 [Исключено]

Пункт 4

28.3 Предусматривая, что прибыль от отчуждения акций или сопоставимых долей, которые в любое время в течение периода в 365 дней, предшествующего отчуждению, прямо или косвенно получают более 50 процентов своей стоимости от недвижимого имущества, расположенного в Государстве участнике, может облагаться налогом в этом Государстве, пункт 4 предусматривает, что доходы от отчуждения таких акций или сопоставимых долей и доходы от отчуждения основного недвижимого имущества, которые подпадают под действие пункта 1, в равной степени облагаются налогом в этом Государстве.

28.4 пункт 4 допускает налогообложение всей прибыли, относящейся к акциям или сопоставимым долям участия, к которым он применяется, даже если часть стоимости этих акций или сопоставимых долей участия получена из имущества, отличного от недвижимого имущества, находящегося в Государстве источника. Определение того, получают ли акции или сопоставимые доли участия в любое время в течение 365 дней, предшествующих отчуждению, более 50 процентов их стоимости прямо или косвенно от недвижимого имущества, находящегося в Договаривающемся государстве, обычно производится путем сравнения стоимости такого недвижимого имущества со стоимостью всего имущества, принадлежащего компании, юридическому лицу или соглашению, без учета долгов или других обязательств (независимо от того, обеспечены ли они ипотекой на соответствующее недвижимое имущество или нет).

28.5 До 2017 г. пункт 4 применялся только в случае отчуждения акций, но в Комментарии предусматривалось, что государства могут расширить его сферу применения, чтобы охватить также прибыль от отчуждения долей участия в других организациях, таких как товарищества или трасты, которые не выпускают акции, при условии, что стоимость этих долей аналогично получена главным образом из недвижимого имущества. В 2017 году для этой цели была добавлена ссылка на “ сопоставимые доли”. В то же время в этот пункт были внесены поправки, с тем чтобы охватить ситуации, когда акции или сопоставимые доли получают свою стоимость главным образом от недвижимого имущества в любое время в течение 365 дней, предшествующих отчуждению, а не только в момент отчуждения. Это изменение было внесено для того, чтобы урегулировать ситуации, когда активы передаются предприятию незадолго до продажи акций или других сопоставимых долей участия в этом предприятии, с тем чтобы уменьшить долю стоимости этих акций или долей участия, полученную от недвижимого имущества, находящегося в Договаривающемся государстве.

28.6 В своих двусторонних соглашениях многие Государства либо расширяют, либо сужают сферу применения этого пункта. Например, Государства могут увеличить или уменьшить процент стоимости акций или сравнимых долей, которые должны быть прямо или косвенно получены из недвижимого имущества для применения этого положения. Это можно сделать просто путем замены "50 процентов" на процент, на который согласились бы эти Государства. Еще одно изменение, которое некоторые Государства могут согласиться внести, заключается в ограничении применения этого положения случаями, когда отчуждатель имеет определенный уровень участия в организации.

28.7 Кроме того, некоторые Государства считают, что пункт не должен применяться в отношении прибыли, полученной от отчуждения акций компаний или долей участия в организациях или соглашениях, которые перечислены на утвержденной фондовой бирже одного из Государств, к прибыли, полученной от отчуждения акций или сопоставимых долей в ходе реорганизации компании, либо если недвижимое имущество, из которого акции или сопоставимые доли получают свою стоимость, является недвижимым имуществом (например, шахта или гостиница), где ведется деловая деятельность. Государства могут предусмотреть одно или несколько из этих исключений.

28.8 Еще одно возможное исключение касается акций или сопоставимых долей, принадлежащих пенсионным фондам и аналогичным организациям. В соответствии с внутренним законодательством многих Государств, пенсионные фонды и аналогичные организации, как правило, освобождаются от уплаты налога на их инвестиционный доход. В целях обеспечения нейтрального режима в отношении внутренних и иностранных инвестиций этих субъектов, некоторые Государства на двусторонней

основе предусматривают, что доходы, полученные таким субъектом-резидентом другого Государства, которые включали прибыль на капитал по акциям или сопоставимым долям, упомянутым в пункте 4, освобождаются от налогообложения по принципу источника. Государства, желающие сделать это, могут на двусторонней основе согласовать положение, сформулированное в соответствии с положением, содержащимся в пункте 69 Комментария к Статье 18.

28.9 Поскольку пункт применяется в любом случае, когда в любое время в течение 365 дней, предшествующих отчуждению акций или сопоставимых долей, эти акции или сопоставимые доли прямо или косвенно получают более 50 процентов своей стоимости от недвижимого имущества, этот пункт будет применяться, когда акции отчуждаются в течение 365 дней после дня, когда недвижимое имущество, стоимость которого учитывается для целей этого пункта, само было отчуждено компанией или другим субъектом. Некоторые Государства считают, что в таком случае, поскольку отчуждение недвижимого имущества подлежит налогообложению в соответствии с пунктом 1 в Государстве, где оно находится, было бы нецелесообразно учитывать стоимость этого имущества при определении того, следует ли применять пункт 4 к прибыли от последующего отчуждения акций или сопоставимых долей. Предположим, например, что физическое лицо X, резидент Государства R, владеет всеми акциями XCO, компании-резидента Государства R. Основным активом XCO является недвижимое имущество, расположенное в Государстве S. В январе 00 года имущество продается XCO и Государство S облагает налогом прибыль в соответствии с пунктом 1. В конце 00 X умирает, что, в соответствии с внутренним законодательством Государства S, приводит к отчуждению акций XCO для целей налогообложения. В этом случае некоторые Государства считают, что стоимость отчужденного недвижимого имущества не должна приниматься во внимание при применении пункта 4 к акциям, отчужденным в результате смерти X. Эти Государства могут на двусторонней основе договориться о замене пункта 4 положением следующего содержания:

4. Прибыль, полученная резидентом Договаривающегося государства от отчуждения акций или сопоставимых долей, таких как доли в товариществе или тресте, могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, если в любое время в течение 365 дней, предшествующих отчуждению, эти акции или сопоставимые доли прямо или косвенно получили более 50 процентов своей стоимости от недвижимого имущества, определение которого приведено в Статье 6, находящегося в этом другом Государстве (за исключением недвижимого имущества или его части, которое было отчуждено между этим периодом и периодом отчуждения акций или сопоставимых долей, пока никакая часть стоимости этих акций или сопоставимых долей участия не будет получена прямо или косвенно из этого недвижимого имущества или его части, которая была отчуждена, во время этого последующего отчуждения).

Государства, обеспокоенные тем, что исключение, предусмотренное в этом предложенном положении, может быть нарушено путем организации продаж между связанными сторонами, могут рассмотреть возможность ограничения сферы его применения до отчуждений, совершаемых между несвязанными сторонами. Кроме того , Государства, внутреннее налоговое законодательство которых не признает прибыль на капитал при определенных видах отчуждения, вправе убрать такое отчуждение из сферы действия исключения, включенного в предлагаемое положение.

28.10 Наконец, еще одно возможное исключение касается акций и сопоставимых долей в инвестиционном трасте недвижимости (см. пункты 67.1-67.7 Комментария к Статье 10 для справки о REIT). Хотя представляется нецелесообразным делать исключение из пункта 4 в случае отчуждения доли крупного инвестора в REIT, которое может рассматриваться как отчуждение замены прямых инвестиций в недвижимое имущество, исключение из пункта 4 для отчуждения доли мелкого инвестора в REIT может считаться целесообразным.

28.11 Как обсуждается в пункте 67.3 Комментария к Статье 10, может быть целесообразным рассматривать долю небольшого инвестора в REIT как обеспечение, а не как косвенное владение недвижимым имуществом. В связи с этим, на практике было бы очень сложно управлять применением налогообложения по принципу источника прибыли к небольшим долям в широко распространенных REIT. Кроме того, поскольку REIT, в отличие от других организаций, получающих свою стоимость главным образом от недвижимого имущества, обязаны распределять большую часть своей прибыли, маловероятно, что будет существовать значительная остаточная прибыль, к которой будет применяться налог на прибыль на капитал (по сравнению с другими организациями). Государства, разделяющие эту точку зрения, могут договориться на двусторонней основе добавить перед фразой "могут облагаться налогом в этом другом Государстве" такие слова, как "за исключением акций или сопоставимых долей, принадлежащих лицу, которое прямо или косвенно владеет акциями или долями участия, составляющими менее 10 процентов всех акций или долей участия в организации, если эта организация является REIT".

28.12 Однако, некоторые Государства считают, что пункт 4 предназначался для применения к любой прибыли от отчуждения акций или подобных долей участия в предприятии, которое получает свою стоимость главным образом от недвижимого имущества, и что не было бы никаких оснований проводить различие между REIT и публичным предприятием в отношении применения этого пункта, особенно с учетом того, что REIT не облагается налогом на его доход. Эти Государства считают, что до тех пор, пока не существует исключения для отчуждения акций или аналогичных долей участия в организациях, котирующихся на фондовой бирже (см. вышеприведенный пункт 28.7), не должно быть специального исключения для долей участия в REIT.

28.13 Поскольку внутреннее законодательство некоторых Государств не позволяет им облагать налогом доходы, подпадающие под действие пункта 4, Государствам, применяющим метод освобождения, следует внимательно следить за тем, чтобы включение этого пункта не приводило к двойному освобождению этих доходов. Эти Государства, возможно, пожелают исключить эту прибыль из сферы применения освобождения и применить метод льгот, как это предлагается в пункте 35 Комментария к Статьям 23 A и 23 B.

Пункт 5

29. Что касается доходов от отчуждения любого имущества, не указанного в пунктах 1, 2, 3 и 4, то пункт 5 предусматривает, что они подлежат налогообложению только в Государстве, резидентом которого является отчуждатель. Это соответствует правилам, изложенным в Статье 22.

30. Настоящая Статья не содержит специальных правил в отношении доходов от отчуждения акций компании (за исключением акций компании, указанных в пункте 4), ценных бумаг, облигаций, долговых обязательств и т.п. Таким образом, такие доходы подлежат налогообложению только в Государстве, резидентом которого является отчуждатель.

31. Если акции отчуждаются акционером в связи с ликвидацией общества-эмитента, выкупом акций или уменьшением оплаченного капитала этого общества, разница между выручкой, полученной акционером, и номинальной стоимостью акций может рассматриваться в Государстве, резидентом которого является общество, как распределение накопленной прибыли, а не как прибыль на капитал. Статья не мешает Государству, резидентом которого является компания, облагать налогом такие распределения по ставкам, предусмотренным в Статье 10: такое налогообложение допускается, поскольку эта разница входит в определение понятия "дивиденды", содержащегося в пункте 3 Статьи 10 и трактуемого в пункте 28 Комментария к ней, если внутреннее законодательство этого Государства рассматривает такую разницу как доход по акциям. Как объяснялось в пунктах 32.1 - 32.7 Комментария к Статьям 23 A и 23 B, если Государство компании-эмитента рассматривает разницу в качестве дивиденда, Государство резидентства акционера обязано обеспечить освобождение от двойного налогообложения, даже если такая разница представляет собой прибыль на капитал в соответствии с его собственным внутренним законодательством. Такое же толкование может применяться, если облигации или долговые обязательства погашаются должником по цене, которая выше номинальной стоимости или стоимости, по которой облигации или долговые обязательства были выпущены; в таком случае разница может представлять собой проценты и, следовательно, облагаться ограниченным налогом в Государстве источника процентов в соответствии со Статьей 11 (см. также пункты 20 и 21 Комментария к Статье 11).

32. Необходимо отличать прибыль на капитал, которая может быть получена в результате отчуждения акций, приобретенных при использовании опциона на акции, предоставленного сотруднику или члену совета директоров, от прибыли, полученной от опциона на акции, которая охватывается Статьями 15 или 16. Принципы, в соответствии с которыми делается это различие, обсуждаются в пунктах 12.2 - 12.5 Комментария к Статье 15 и пункте 3 Комментария к Статье 16.

Замечание к Комментарию

32.1 В отношении пункта 3.1, Австрия и Германия придерживаются мнения, что при вступлении в силу нового соглашения эти страны не могут быть лишены права облагать налогом прирост капитала, полученный в этих странах до даты вступления в силу нового налогового соглашения.

Оговорки к Статье

33. Испания сохраняет за собой право облагать налогом прибыль от отчуждения акций или других прав, если владение такими акциями или правами прямо или косвенно дает право на пользование недвижимым имуществом, находящимся в Испании.

34. Швеция оставляет за собой право облагать налогом прибыль от отчуждения имущества физическим лицом, которое было резидентом Швеции в любое время в течение десяти лет, предшествовавших такому отчуждению.

35. Финляндия оставляет за собой право облагать налогом прибыль от отчуждения акций или других корпоративных прав в финских компаниях, если владение такими акциями или другими корпоративными правами дает право на пользование недвижимым имуществом, находящимся в Финляндии и принадлежащим компании.

36. Франция может согласиться с положениями пункта 5, но желает сохранить возможность применения положений своего законодательства, касающихся налогообложения прибыли от отчуждения акций или прав, являющихся частью существенного участия в компании-резиденте Франции.

37. США оставляют за собой право включить норму, предусматривающую увеличение базы имущества физического лица, стоимость которого облагалась налогом в соответствии с режимом выездного налогообложения.

38. Новая Зеландия остается при своем мнении в отношении пунктов 3 и 5.

39. Чили оставляет за собой право облагать налогом прибыль от отчуждения акций или других корпоративных прав в своих компаниях.

40. Турция оставляет за собой право в соответствии со своим законодательством облагать налогом прибыль на капитал в результате отчуждения на ее территории движимого капитала и любого имущества, отличного от имущества, упомянутого в пункте 2.

41. Несмотря на пункт 5 настоящей Статьи, если цена продажи акций считается дивидендами в соответствии с датским законодательством, Дания оставляет за собой

право облагать налогом эту цену продажи в качестве дивидендов в соответствии с пунктом 2 Статьи 10.

42. Латвия оставляет за собой право включить в специальную Статью положения, касающиеся прибыли на капитал, связанной с деятельностью, осуществляемой на шельфе Договаривающегося государства в связи с разведкой или эксплуатацией морского дна, его недр и их природных ресурсов.

43. Дания, Ирландия, Норвегия и Великобритания оставляют за собой право включить в специальную Статью положения, касающиеся прибыли на капитал, связанной с разведкой и эксплуатацией углеводородов на шельфе и относящейся к этому деятельностью.

43.1 Греция оставляет за собой право включить в специальную Статью положения, касающиеся прибыли на капитал, связанной с разведкой и эксплуатацией шельфа и относящейся к этому деятельностью.

44. Дания, Норвегия и Швеция оставляют за собой право включить специальные положения, касающиеся прибыли на капитал, получаемой авиатранспортным консорциумом Scandinavian Airlines System (SAS).

45. Корея оставляет за собой право облагать налогом прибыль от отчуждения акций или других прав, составляющих часть существенного участия в компании, являющейся резидентом.

46. США хотят сохранить за собой право применять свой налог на определенные доходы от недвижимости в соответствии с законом об иностранных инвестициях в недвижимость.

47. Учитывая свою особую ситуацию, сложившуюся в судоходстве, Греция сохранит свободу действий в отношении положений Конвенции, касающихся прибыли на капитал от отчуждения судов в международном сообщении и движимого имущества , связанного с эксплуатацией таких судов.

48. Ирландия оставляет за собой право облагать налогом прибыль от отчуждения имущества физическим лицом, которое было резидентом Ирландии в любое время в течение пяти лет, предшествовавших такому отчуждению.

49. Мексика остается при своем мнении касаемо сохранения возможности применения положений собственного законодательства, касающихся налогообложения прибыли от отчуждения акций или сопоставимых долей в компании, являющейся резидентом Мексики.

50. США оставляют за собой право включать доходы от отчуждения контейнеров в сферу действия пункта 3 настоящей Статьи.

51. Бельгия, Люксембург, Нидерланды и Швейцария оставляют за собой право не включать пункт 4 в свои соглашения.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 14

ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕЗАВИСИМЫХ ПЕРСОНАЛЬНЫХ УСЛУГ

[Статья 14 была удалена из Типовой налоговой конвенции 29 апреля 2000 г. на основании доклада под заголовком "Вопросы, относящиеся к Статье 14 Типовой налоговой конвенции ОЭСР" (утвержден Комитетом по бюджетно-финансовым вопросам 27 января 2000 г. и включен в Том II полной версии Типовой налоговой конвенции ОЭСР на странице R(16)-1). Этим решением было подчеркнуто, что не существовало никаких предполагаемых различий между концепциями постоянного представительства, использовавшейся в Статье7, и постоянной базы, использовавшейся в Статье 14, или между методами расчета прибыли и налога, согласно которым применяется Статья 7 или 14. Кроме того, не всегда было понятно, какая деятельность подпадает под действие Статьи 14 в отличие от Статьи 7. Следствием удаления Статьи 14 стало то, что доход, получаемый от оказания профессиональных услуг или осуществления другой деятельности независимого характера, сейчас рассматривается в Статье 7 в рамках коммерческой прибыли.]

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДА ОТ РАБОТЫ ПО НАЙМУ [1]

Пункт 1

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 услуги в порядке осуществления работы по найму или нет, 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 вознаграждение членов экипажей морских и воздушных судов, эксплуатируемых в международных перевозках, (пункт 3 Статьи 15), пенсии (Статья 18), а также вознаграждение и пенсии государственных служащих (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 на покупку акций, пользование жильем или автомобилем, страхование здоровья или жизни и членство в клубе).

2.2 Предусмотренное этой Статьей условие относительно налогообложения со стороны государства источника гласит, что заработная плата, жалованье и другие аналогичные виды вознаграждения должны быть получены в результате осуществления работы по найму в этом государстве. Это правило применяется независимо от того, когда эти доходы могут быть выплачены, зачтены или иным образом окончательно получены в распоряжение наемным работником.

2.3 В некоторых случаях может быть трудно определить, какая часть заработной платы, жалования или другого аналогичного вида вознаграждения получена посредством работы по найму в данном государстве. Пункты с 12.6 по 12.13 ниже посвящены этой проблемы относительно предоставления опционов наемным работникам, которые осуществляют свою работу по найму в других государствах. Проблема может также возникать в случае выплат, произведенных после прекращения занятости по найму. Такие выплаты могут вызывать вопросы относительно налогового договора в различных трансграничных ситуациях, включая случаи, когда такие выплаты производятся трансграничным работникам, т.е. работникам, которые работали в разных странах в течение своей карьеры, или работникам, которые были направлены на работу за границу и репатриируются незадолго до увольнения. Независимо от терминологии, используемой для описания этих выплат, важно определить реальную природу каждого такого платежа на основе фактов и обстоятельств каждого случая, чтобы определить, является ли платеж "заработной платой, жалованьем или другим аналогичным вознаграждением", а также

---

1 До 2000 года название Статьи 15 относилось к "Зависимым личным услугам", в отличие от названия Статьи 14, которое относилось к "Независимым персональным услугам". В результате отмены последней

статьи (см. историю Статьи 14 в томе II полной версии Типовой налоговой конвенции ОЭСР) название Статьи 15 было изменено на "Занятость" - термин, который чаще всего используется для описания деятельности, к которой применяется данная статья. Это изменение не должно было каким-либо образом повлиять на сферу применения статьи.]

степень, в которой выплата или ее часть может считаться полученной в результате работы по найму в данном государстве. В следующих пунктах обсуждаются эти вопросы в отношении различных видов выплат, которые часто производятся после прекращения трудовой деятельности по найму (увольнения).

2.4 Любое вознаграждение, выплачиваемое после увольнения за работу, проделанную до увольнения (например, заработная плата или премия за последний период работы или комиссионные за продажи, совершенные за этот период), будет считаться полученным от государства, в котором соответствующая трудовая деятельность по найму осуществлялась.

2.5 Выплата за неиспользованные отпускные дни / дни больничного, накопленные в течение последнего года работы по найму, является частью вознаграждения за период работы, в результате которой был получен отпуск или больничный. По окончании трудовой деятельности по найму наемный работник также может иметь право на оплату отпуска и дней больничного, которые не были использованы за предыдущие годы. При отсутствии фактов и обстоятельств, свидетельствующих об обратном, выплата, полученная после увольнения в качестве компенсации за отпускные и больничные дни, не использованные за предыдущие годы, должна считаться пособием, на которое работник имел право в течение последних 12 месяцев работы по найму, распределенных пропорционально по месту работы в течение этого периода. Одна ситуация, в которой был бы оправдан другой вывод, заключалась бы в том, что на основе трудовой книжки налогоплательщика было бы установлено, что эти отпускные и больничные дни явно относятся к конкретным периодам прошлой работы по найму, и что выплата представляет собой вознаграждение за эти периоды работы по найму. Однако государствам следует учитывать тот факт, что бывший наемный работник мог ранее облагаться налогом за эти отпускные и больничные дни во время их начисления. Предположим, например, что согласно внутреннему налоговому законодательству государства, отпускные и больничные дни, предоставленные в связи с периодами работы по найму, выполняемой на территории этого государства, рассматриваются как пособие, облагаемое налогом в течение финансового года, в течение которого была выполнена соответствующая работа по найму, и облагаются соответствующим налогом . В таком случае государство проживания бывшего наемного работника на момент последующей выплаты за отпускные дни / дни болезни должно будет предоставить освобождение от двойного налогообложения для такой выплаты, а также любое государство, в котором бывший наемный работник мог работать в течение последнего года работы по найму, должно также учитывать, что любые выплаты за неиспользованные отпускные дни / дни болезни за предыдущие годы, которые уже облагались налогом по методу начисления, не относились к работе по найму, осуществленной в течение последнего года.

2.6 В некоторых случаях работодатель обязан (по закону или по контракту) уведомить наемного работника заблаговременно перед увольнением. Если сотруднику предписывают не работать после такого уведомления, и ему просто выплачивается вознаграждение за период предупреждения о предстоящем увольнении, такое вознаграждение явно является полученным в отношении работы по найму и,

следовательно, представляет собой вознаграждение, "полученное в результате работы по найму" и подпадает под действие пункта 1. В таком случае следует считать, что полученное вознаграждение происходит из государства, в котором, разумно предположить, работник по найму работал в течение периода предупреждения. Определение того, где, разумно предположить, работник по найму работал в течение периода предупреждения, должно основываться на всех существующих фактах и обстоятельствах. В большинстве случаев это будет последнее место, где наемный работник проработал значительный период времени до увольнения; кроме того, совершенно нецелесообразно, принимать во внимание предполагаемый период работы по найму в государстве, в котором работник мог бы осуществлять работу, но фактически не работал в течение значительного периода времени.

2.7 Другая ситуация заключается в том, что работодатель обязан (по закону или по контракту) выплачивать выходное пособие (также называемое "выплатой в связи с увольнением"), наемному работнику, работа которого была прекращена. Такая выплата часто, но не всегда, рассчитывается с учетом периода прошлой работы по найму работодателя. При отсутствии фактов и обстоятельств, указывающих на иное, такое выходное пособие следует рассматривать как вознаграждение, предусмотренное данной Статьей, за последние 12 месяцев работы, распределяемое пропорционально по месту работы в течение этого периода; как таковая, она представляет собой вознаграждение, полученное за такую работу по найму и подпадает под действие последнего предложения пункта 1.

2.8 Физическое лицо, работа по найму которого прекращена, может иметь законные основания утверждать, что работа по найму была прекращена в нарушение трудового договора, закона или коллективного договора; также могут быть другие законные основания для требования возмещения убытков в зависимости от обстоятельств увольнения. Это физическое лицо может получить судебное решение или урегулирование в качестве компенсации за нарушение соответствующих договорных или юридических обязательств. Режим налогового договора будет зависеть от того, какой ущерб будет возмещен в результате присуждения компенсации. Например, ущерб, понесенный из-за недостаточного срока предупреждения об увольнении или из-за того, что не было выплачено выходное пособие, требуемое в соответствии с законом или контрактом, должен рассматриваться замена как вознаграждение, которое возмещает этот ущерб. Однако штрафные убытки или убытки, присужденные на таких основаниях, как дискриминационное обращение или нанесение ущерба репутации, должны рассматриваться по-другому; эти выплаты обычно подпадают под действие Статьи 21.

2.9 В соответствии с положениями трудового договора или урегулирования после увольнения бывший наемный работник может получить выплату за обязательство не работать на конкурента своего бывшего работодателя. Это обязательство почти всегда

ограничено по времени и часто географически. Несмотря на то, что такая выплата напрямую связана с работой по найму и, следовательно, является "вознаграждением, полученным в результате работы по найму", в большинстве случаев она не будет представлять собой вознаграждение, полученное в результате работы по найму, выполненной до увольнения. По этой причине она обычно будет облагаться налогом только в том государстве, где проживает получатель на момент получения выплаты. Однако если такая выплата после увольнения является по сути вознаграждением за деятельность, выполняемую во время работы по найму (что может иметь место, например, когда обязательство не работать на конкурента имеет малую ценность или не имеет таковой для бывшего наемного работника), выплата должна рассматриваться как вознаграждение, полученное за деятельность, выполненную в течение соответствующего периода работы по найму. Кроме того, в некоторых государствах часть ежемесячной зарплаты наемного работника на протяжении работы по найму представляет собой компенсацию за обязательство не работать на конкурента в течение определенного периода времени после увольнения, так что после увольнения не производится отдельная выплата за такое обязательство; в таком случае положения первой части этого пункта не применяются, и часть вознаграждения, полученного во время работы по найму, относящаяся к этому обязательству, должна рассматриваться так же, как и остальная часть этого вознаграждения.

2.10 Как поясняется в пунктах с 4 по 6 Комментария к Статье 18, после прекращения работы по найму могут производиться различные выплаты в отношении пенсионных взносов или пенсионных прав бывшего наемного работника. Согласно пункту 6 этого Комментария, "следует ли рассматривать конкретную выплату как другое вознаграждение, подобное пенсии, или как окончательное вознаграждение за выполненную работу, попадающее под действие Статьи 15, это вопрос факта". В этом пункте приводится пример "возмещения пенсионных взносов (например, после временного трудоустройства по найму)" как выплаты, которая не будет попадать под действие Статьи 18. В той степени, в которой такое возмещение взносов будет представлять собой дополнительное вознаграждение за прекращение предыдущей работы по найму, оно будет попадать под действие Статьи 15 и должно рассматриваться как полученное от государства, в котором выполнялась работа по найму, когда такая работа была прекращена.

2.11 Выплаты могут производиться после увольнения в соответствии с различными соглашениями об отсрочке вознаграждения. Такая выплата должна рассматриваться как вознаграждение, предусмотренное Статьей 15, и в той степени, в которой она может быть связана с конкретным периодом прошлой работы по найму в данном государстве, должна считаться полученной в результате работы по найму, осуществляемой в этом государстве. Так как многие государства не позволили бы отсрочку уплаты налога на вознаграждение за работу по найму, даже если выплата

этого вознаграждения откладывается, для государств будет важно избежать двойного налогообложения в отношении налогов по отсроченным платежам вознаграждения, полученным после увольнения.

2.12 После увольнения с работы по найму могут производиться различные выплаты в счет поощрительной компенсации в целом и опционов на акции в частности. Несмотря на то, что договорной режим каждой такой выплаты будет зависеть от его собственных характеристик, принципы, изложенные в пунктах с 12 по 12.15, которые касаются отдельно опционов на акции, помогут в рассмотрении других форм поощрительной компенсации.

2.13 Работник по найму может иметь право на медицинское страхование и страхование жизни на определенный период после прекращения своей работы по найму. Он/она может также иметь право на иные пособия, такие как услуги консультанта по трудоустройству или кадрового агентства. При отсутствии фактов или обстоятельств, указывающих на иное, такие пособия должны рассматриваться как вознаграждение, попадающее под действие Статьи, которое исходит от государства, в котором выполнялась работа по найму, когда работа по найму была прекращена (и, следовательно, когда возникла обязанность по выплате таких пособий).

2.14 Другой тип выплаты, которая может производиться по увольнении или после него – компенсационная выплата за потерю будущего заработка в связи с травмой или нетрудоспособностью, полученной в ходе осуществления работы по найму. Режим налогового договора в отношении такой выплаты будет зависеть от правового контекста, в котором он был произведен. Например, выплаты в рамках системы социального обеспечения, такие как компенсационный фонд работника по найму, могут попадать под действие Статей 18, 19 или 21 (см. пункт 24 Комментария к Статье 18). Выплата, которая будет составлять пенсионную выплату, будет попадать под действие Статьи 18. Выплата, произведенная в связи с тем, что работник по найму имеет законные основания требовать от своего работодателя возмещения убытков в связи с производственной болезнью или травмой, обычно подпадает под действие Статьи 21. Выплату, произведенную работодателем в соответствии с условиями трудового договора, даже если болезнь или травма не связаны с работой по найму, или работодатель не несет ответственности за эту болезнь или травму, следует рассматривать так же, как и выходное пособие: при отсутствии фактов и обстоятельств, указывающих на иное, такая выплата должна рассматриваться как вознаграждение, попадающее под действие Статьи, за последние 12 месяцев работы, распределенное пропорционально по месту работы в течение этого периода. Однако выплату по краткосрочной нетрудоспособности, выплачиваемую в ходе работы, следует рассматривать так же, как и выплату за дни болезни во время работы; такая выплата

будет попадать под действие Статьи 15 (Статья 17 в случае артистов и спортсменов) и облагаться налогом в государстве, в котором работник по найму обычно выполнял работу до того, как заболел или получил травму.

2.15 После увольнения продавец может получить выплату в связи с потерей будущих комиссионных. Режим налогового договора в отношении такой выплаты будет зависеть от правового контекста, в котором производится выплата. В зависимости от обстоятельств, эта выплата может представлять собой отсроченное вознаграждение, на которое продавец имел право в связи с предыдущими продажами, или может быть произведена в соответствии с положением трудового договора, согласно которому продавец имеет право на получение комиссионных от любых будущих продаж компании клиенту, которого продавец привел к работодателю; в обоих случаях выплата должна рассматриваться как вознаграждение за услуги по трудовой деятельности по найму, которые дали право на получение комиссионных. Выплата, которая будет представлять собой компенсацию будущих комиссионных, которые продавец, вероятно, получил бы, если бы он продолжал работать на того же работодателя, также может представлять собой компенсацию за незаконное увольнение или форму выходного пособия; в этом случае выплата должна рассматриваться соответствующим образом.

2.16 В рамках переходного соглашения, ведущего к увольнению, работник по найму может получить заработную плату в полном или уменьшенном объеме за период, в течение которого этот работник по найму не будет работать. Если заработная плата выплачивается работодателем за период, в течение которого работник по найму не должен работать, даже если работа по найму не была прекращена, заработная плата по-прежнему получена в силу работы по найму и, следовательно, представляет собой вознаграждение, "полученное в результате работы по найму", и подпадает под действие пункта 1. Вознаграждение, полученное в таком случае, следует рассматривать как полученное от государства, в котором, разумно предположить, работник по найму работал в течение этого периода, и чаще всего это государство, в котором работа по найму выполнялась до прекращение работы по найму.

Пункт 2

3. В пункте 2 содержится общее исключение из правила, установленного в пункте 1. Это исключение относится ко всем физическим лицам, оказывающим услуги по найму (представителям по продажам, строительным рабочим, инженерам и т.д.), в той мере, в какой их вознаграждение не подпадает под положения других Статей, применяемых, в частности, к государственным служащим 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 период не должен быть превышен "в соответствующем финансовом году", и такая формулировка создавала трудности, 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 избежания налогообложения. При применении такой формулировки необходимо рассмотреть все возможные периоды последовательных двенадцати месяцев, даже те периоды, которые в определенной степени перекрывают другие. Например, если сотрудник находится в одном государстве в течение 150 дней — между 1 апреля 2001 года и 31 марта 2002 года, и при этом присутствует в нем в течение

210 дней — с 1 августа 2001 года и 31 июля 2002 года, будет считаться, что работник присутствовал в течение срока более 183 дней в течение второго указанного выше двенадцатимесячного периода, даже несмотря на то, что он не отвечает критерию минимального присутствия в первый рассматриваемый период и этот первый период частично перекрывает второй.

4.1 Ссылка на "соответствующий финансовый год" должна интерпретироваться как ссылка на финансовый год Договаривающегося государства, в котором резидент другого Договаривающегося государства осуществлял свою работу по найму, и в течение которого соответствующие услуги по найму предоставлялись. Предположим, например, что финансовый год государства С длится с 1 января по 31 декабря, и что резидент государства Р находится и выполняет работу по найму в государстве С с 1 августа 2000 г. по 28 февраля 2001 г. В силу подпункта а) пункта 2 любой двенадцатимесячный период, который начинается с 1 января по 31 декабря 2000 г. или заканчивается в период с 1 января по 31 декабря 2001 г., и который включает любую часть периода предоставления услуг по найму, будет соответствующим. Например, двенадцатимесячный период с 1 августа 2000 г. по 31 июля 2001 г., который начинается в 2000 финансовом году, и в течение которого лицо находилось в государстве С более 183 дней, будет включать услуги по найму, оказанные в этом государстве в период между 1 августа и 31 декабря 2000 г .; аналогично, двенадцатимесячный период с 1 марта 2000 г. по 28 февраля 2001 г., который заканчивается в 2001 финансовом году, и в течение которого лицо находилось в государстве С более 183 дней, будет включать услуги по найму, оказанные в этом штате в период с 1 января по 28 февраля 2001 г. Налогообложение вознаграждения за соответствующие услуги не обязательно должно происходить в соответствующем финансовом году: как объясняется в пунктах 2.2 выше

и 12.1 ниже, Статья позволяет государству облагать налогом вознаграждение, полученное в результате работы по найму в этом государстве, в конкретный год, даже если вознаграждение за такие услуги по найму получено, или налог взимается, в другом году.

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 С и является его резидентом. На 1 января 2002 года лицо X нанимает работодатель, который является резидентом государства Р, и это лицо переезжает в государство Р, становясь

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

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

6. Второе условие состоит в том, что выплачивающий вознаграждение работодатель не должен быть резидентом государства, в котором осуществляется работа по найму. Некоторые страны-члены могут, однако, посчитать, что было бы нецелесообразным распространять исключение, предусмотренное в пункте 2, на случаи, когда работодатель не является резидентом государства постоянного проживания наемного работника, поскольку в таком случае могут возникнуть административные трудности при определении дохода от наемного труда такого работника или при обеспечении исполнения обязательств работодателя по удержанию налогов. Договаривающиеся государства, разделяющие такое мнение, могут по своему усмотрению принять в двустороннем порядке следующую альтернативную формулировку подпункта b) пункта 2:

b) вознаграждение выплачивается работодателем или от имени работодателя, который является резидентом первого упомянутого государства; и

6.1 Применение второго условия в случае финансово прозрачных товариществ создает определенные трудности, поскольку такие товарищества не могут считаться резидентами Договаривающегося государства в соответствии со Статьей 4 (см. пункт 8.8 Комментария к Статье 4). Хотя очевидно, что такое товарищество может квалифицироваться как "работодатель" (особенно в соответствии с определениями этого термина во внутреннем законодательстве некоторых стран, например, когда работодатель определяется как лицо, на котором лежит ответственность за выплату налога на заработную плату), поэтому применение этого условия на уровне товарищества независимо от положения участников товарищества делает это условие совершенно бессмысленным.

6.2 Цель и задача подпунктов b) и в) 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 б), что соответствовало бы его содержанию и его цели, следует считать, что по отношению к финансово прозрачным товариществам этот подпункт применяется на уровне участников товарищества. Таким образом, термины " работодатель" и "резидент", в подпункте b) применяются на уровне товарищей, а не на уровне финансово прозрачного товарищества.

6.3 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).

7. Согласно третьему условию, если работодатель имеет в государстве, в котором осуществляется работа по найму, постоянное представительство, то освобождение от налога предоставляется только при условии, что расходы по выплате вознаграждения не несет такое постоянное представительство. Фразу "расходы несет" следует толковать в свете основополагающей цели подпункта в) этой Статьи, который 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.

7.2 Для целей определения прибыли, относящейся к постоянному представительству в соответствии с пунктом 2 Статьи 7, вознаграждение, выплачиваемое работнику предприятия одного Договаривающегося государства за услуги по найму, оказанные в другом государстве в пользу постоянного представительства предприятия, расположенного в этом другом государстве, может, с учетом обстоятельств, привести либо к прямому вычету, либо к вычету условного сбора, например за услуги, оказываемые постоянному представительству другой частью предприятия. В последнем случае, так как условный сбор, требуемый юридической фикцией отдельного и независимого предприятия, применимый в соответствии с пунктом 2 Статьи 7, является всего лишь механизмом, предусмотренным этим пунктом с единственной целью определения прибыли, относящейся к постоянному представительству, эта фикция не влияет на определение того, выплачивается ли вознаграждение постоянным представительством.

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 проката рабочей силы), они могут в двустороннем порядке принять положение, сформулированное примерно следующим образом:

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

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

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

8.4 Во многих государствах, однако, были разработаны различные законодательные и судебные правила и критерии (например, правило "главенства содержания над формой") в целях отделения тех случаев, когда оказываемые физическим лицом предприятию услуги следует рассматривать как оказанные в рамках отношений трудового найма (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 b) и c) пункта 2. 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 работы по найму, на которое ссылается Статья 15, необходимо определять в соответствии с внутренним законодательством применяющего Конвенцию государства (при условии соблюдения лимита, указанного в пункте 8.11, и если иное не оговорено в контексте конкретной Конвенции) из этого следует, что государство, которое рассматривает такие услуги как услуги по найму, будет соответствующим образом применять Статью 15. Из этого можно сделать логический вывод о том, что предприятие, которому были оказаны услуги, находится в отношениях трудового найма с физическим лицом, чтобы считаться его работодателем для целей подпунктов b) и c) пункта 2. Этот вывод согласуется с целями и задачами пункта 2 Статьи 15, поскольку в этом случае можно утверждать, что услуги по найму оказаны резиденту государства, где выполнялись данные услуги.

8.8 Как указано в пункте 8.2, даже в тех случаях, когда внутреннее право государства, применяющего Конвенцию, не дает возможности ставить под вопрос формальные договорные отношения и, следовательно, не позволяет государству считать, что услуги, оказываемые местному предприятию физическим лицом, формально являющимся наемным работником нерезидента, предоставляются в рамках отношений трудового найма (трудовой договор услуг) с местным предприятием, это государство имеет возможность отказать в применении исключения согласно пункту 2 в случаях злоупотребления, как это признается в пункте 9 Статьи 29 (см. также пункты с 54 по 80 Комментария к Статье 1).

8.9 [Исключено]

8.10 Таким образом, описанный в предыдущих пунктах подход позволяет государству, в котором осуществляется деятельность, отказаться 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 резидентства 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 23Б (см. пункты с 32.1 по 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 Однако 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. Однако очевидно, что этот анализ будет актуальным только в том случае, если услуги предоставляются физическим лицом непосредственно предприятию.

В тех случаях, например, когда физическое лицо предоставляет работающему на подряде производителю или предприятию, хозяйственные операции которого переданы на внешний подряд, услуги данного лица не предоставляются тем предприятиям, которые будут получать рассматриваемые продукты или услуги.

8.14 В тех случаях, когда сравнение характера оказываемых физическим лицом услуг с хозяйственной деятельностью, осуществляемой его формальным работодателем и предприятием, которому предоставляются услуги, указывает на отношения трудового найма, отличные от формальных договорных отношений, следующие дополнительные факторы могут иметь значение для определения, соответствует ли это действительности:

— кто имеет полномочия давать указания физическому лицу относительно способов выполнения работы;

— кто контролирует и несет ответственность за то место, где выполняется работа;

— вознаграждение физического лица непосредственно взимается формальным работодателем с предприятия, которому предоставляются услуги (см. пункт 8.15, ниже);

— кто предоставляет в распоряжение физического лица необходимые для работы инструменты и материалы;

— кто определяет количество и квалификацию лиц, выполняющих работу;

— кто имеет право выбирать физическое лицо для выполнения работы и расторгать договорные отношения, заключенные с ним для этой цели;

— кто имеет право налагать дисциплинарные санкции, связанные с работой данного физического лица;

— кто определяет выходные дни и график работы данного физического лица.

8.15 Когда физическое лицо, которое формально является наемным работником одного предприятия, предоставляет услуги другому предприятию, очевидное значение имеют финансовые схемы, созданные между этими двумя предприятиями, хотя они и не обязательно служат убедительным доказательством для целей определения того, взимается ли вознаграждение этого лица его формальным работодателем напрямую с предприятия, которому предоставляются услуги. Например, если плата, взимаемая предприятием — формальным нанимателем лица, представляет собой вознаграждение, дополнительные выплаты и льготы сотруднику и прочие расходы на персонал, связанные с теми услугами, которые данное лицо оказывало другому предприятию, без элемента прибыли или с элементом прибыли, который исчисляется как процентная доля от такого вознаграждения, дополнительных выплат и льгот и других расходов на персонал, это можно считать признаком того, что вознаграждение данного физического лица непосредственно взимается его формальным работодателем с предприятия, которому предоставляются услуги. Нельзя считать таким случай, Однако если взимаемая за услуги плата не имеет никакого отношения к вознаграждению физического лица, или если это вознаграждение является лишь одним из многих факторов, принимаемых во внимание при установлении платы за то, что в реальности является договором на оказание услуг (например, когда консалтинговая фирма взимает с клиента гонорар на основе почасового тарифа за время, затраченное одним из ее сотрудников на выполнение конкретного контракта, и в этом гонораре учитываются различные расходы этой фирмы), при условии, что это соответствует принципу "на расстоянии вытянутой руки", если два предприятия являются родственными. Важно отметить тем не менее, что вопрос о том, взимается ли вознаграждение физического лица его формальным работодателем непосредственно с предприятия, которому предоставляются услуги, выступает лишь одним из вспомогательных факторов, которые имеют значение при определении того, могут ли оказываемые данным лицом услуги правомерно рассматриваться государством как оказанные в рамках отношений трудового найма, а не в соответствии с договором оказания услуг, заключенным между двумя предприятиями.

8.16 Пример 1: Aco, компания-резидент государства A, заключает контракт с Bco, компанией- резидентом государства B, на оказание услуг по обучению. Aco специализируется на обучении людей использованию различных компьютерных программ, а Bco желает обучить свой персонал использованию недавно приобретенного программного обеспечения. X, сотрудник Aco, проживающий в

государстве A, направляется в офис Bco в государстве B для проведения учебных курсов в рамках контракта.

8.17 В этом случае государство B не сможет утверждать, что X находится в трудовых отношениях с Bco или что Aco не является работодателем X для целей конвенции между государствами A и B. X формально является работником Aco, чьи собственные услуги, если рассматривать их в свете факторов, указанных в пунктах 8.13 и 8.14, составляют неотъемлемую часть коммерческой деятельности Aco. Услуги, которые он оказывает Bco, предоставляются от имени Aco в соответствии с договором, заключенным между двумя предприятиями. Таким образом, при условии, что X находится в государстве Б не более 183 дней в течение любого соответствующего двенадцатимесячного периода и что Ако не имеет в государстве Б постоянного представительства, которое несет расходы на вознаграждение X, к вознаграждению X будет применяться исключение, предусмотренное пунктом 2 статьи 15.

8.18 Пример 2: Cco, компания-резидент государства C, является материнской компанией группы компаний, в которую входит Dco, компания-резидент государства D . Cco разработала новую международную маркетинговую стратегию для продукции группы. Чтобы убедиться, что эта стратегия хорошо понята и соблюдается компанией Dco, которая продает продукцию группы, Cco направляет X, одного из своих сотрудников, участвовавшего в разработке стратегии, на четыре месяца в штаб-квартиру Dco для консультирования Dco по вопросам маркетинга и обеспечения того, чтобы отдел коммуникаций Dco понимал и соблюдал всемирную маркетинговую стратегию.

8.19 В данном случае деятельность Cco включает в себя управление международной маркетинговой деятельностью группы, а услуги X являются неотъемлемой частью этой деятельности. Хотя можно утверждать, что Dco могла бы легко нанять сотрудника для выполнения функции консультирования компании по вопросам маркетинга, очевидно, что такая функция часто выполняется консультантом, особенно когда требуются специальные знания в течение относительно короткого периода времени. Кроме того, функция контроля за соблюдением международной маркетинговой стратегии группы относится к бизнесу Cco, а не Dco. Таким образом, исключение, предусмотренное пунктом 2 статьи 15, должно применяться при условии, что соблюдены другие условия для данного исключения.

8.20 Пример 3: Транснациональная корпорация владеет и управляет отелями по всему миру через ряд дочерних компаний. Eco, одна из этих дочерних компаний, является резидентом государства E, где она владеет и управляет отелем. X - сотрудник Eco, работающий в этом отеле. Fco, другая дочерняя компания группы, владеет и управляет отелем в штате F, где существует нехватка сотрудников со знанием иностранных языков. По этой причине X отправляют на пять месяцев работать на стойке регистрации в отеле Fco. Fco оплачивает командировочные расходы X, который

остается официально нанятым и оплачиваемым Eco, и выплачивает Eco вознаграждение за управление, основанное на вознаграждении X, социальных взносах и других трудовых льготах за соответствующий период.

8.21 В этом случае работа на стойке регистрации отеля в государстве F, если рассматривать ее в свете факторов, указанных в пунктах 8.13 и 8.14, может рассматриваться как неотъемлемая часть деятельности Fco по управлению этим отелем, а не деятельности Eco. Согласно описанному выше подходу, если в соответствии с внутренним законодательством государства F услуги X считаются оказанными Fco в рамках трудовых отношений, государство F может логически считать, что Fco является работодателем X, и исключение из пункта 2 статьи 15 не будет применяться.

8.22 Пример 4: Gco - компания-резидент государства G. Она занимается деятельностью по удовлетворению временных потребностей бизнеса в высокоспециализированном персонале. Hco - компания-резидент государства H, предоставляющая инженерные услуги на строительных площадках. Для выполнения одного из своих контрактов в государстве H компания Hco нуждается в инженере сроком на пять месяцев. С этой целью она обращается в компанию Gco. Gco нанимает инженера X, проживающего в штате X, и берет его на работу по пятимесячному трудовому договору. Согласно отдельному договору между Gco и Hco, Gco соглашается предоставить услуги X компании Hco в течение этого периода. В соответствии с этими договорами Gco выплачивает X вознаграждение, социальные взносы, командировочные расходы и другие пособия и выплаты, связанные с трудоустройством.

8.23 В данном случае X оказывает инженерные услуги, в то время как компания Gco занимается удовлетворением краткосрочных потребностей бизнеса. По своему характеру услуги, оказываемые X, не являются неотъемлемой частью предпринимательской деятельности его официального работодателя. Однако эти услуги являются неотъемлемой частью деятельности инженерной фирмы Hco. В свете факторов, приведенных в пунктах 8.13 и 8.14, государство H может считать, что при вышеописанном подходе исключение из пункта 2 статьи 15 не будет применяться в отношении вознаграждения за услуги инженера, которые будут оказаны в этом государстве.

8.24 Пример 5: Ico - компания-резидент государства I, специализирующаяся на предоставлении инженерных услуг. В Ico работает несколько инженеров на постоянной основе. Jco, более мелкой инженерной фирме, проживающей в государстве J, требуются временные услуги инженера для выполнения контракта на строительной площадке в государстве J. Ico договаривается с Jco, что один из инженеров Ico, являющийся резидентом государства I и временно не занятый в контрактах, заключенных Ico, будет работать в течение четырех месяцев по контракту Jco под непосредственным руководством и контролем одного из старших инженеров Jco. Jco

выплатит Ico сумму, равную вознаграждению, социальным взносам, командировочным расходам и другим трудовым льготам этого инженера за соответствующий период, а также 5-процентную комиссию. Jco также соглашается возместить Ico любые возможные претензии, связанные с работой инженера в течение этого периода времени.

8.25 В этом случае, даже если Ico занимается предоставлением инженерных услуг, очевидно, что работа, выполняемая инженером на строительной площадке в штате J, осуществляется от имени Jco, а не Ico. Непосредственное наблюдение и контроль, осуществляемые Ико за работой инженера, тот факт, что Ико берет на себя ответственность за эту работу и несет расходы по оплате труда инженера за соответствующий период, являются факторами, которые могут подтвердить вывод о том, что инженер находится в трудовых отношениях с Ико. В соответствии с описанным выше подходом государство J может, таким образом, считать, что исключение из пункта 2 статьи 15 не будет применяться в отношении вознаграждения за услуги инженера, которые будут оказаны в этом государстве.

8.26 Пример 6: Kco, компания-резидент государства K, и Lco, компания-резидент государства L, являются частью одной и той же многонациональной группы компаний. Большая часть деятельности этой группы построена по функциональному принципу, что требует от сотрудников разных компаний группы работать вместе под руководством менеджеров, которые находятся в разных государствах и работают в других компаниях группы. X - жительница штата K, работающая в компании Kco; она является старшим менеджером, отвечающим за контроль над кадровыми функциями в многонациональной группе. Поскольку X работает в Kco, Kco выступает в качестве центра затрат на людские ресурсы группы; периодически эти затраты относятся на каждую из компаний группы на основе формулы, учитывающей различные факторы, такие как количество сотрудников в каждой компании. X приходится часто ездить в другие штаты, где расположены офисы других компаний группы. В течение последнего года X провел три месяца в штате L, чтобы решить вопросы, связанные с персоналом в Lco.

8.27 В этом случае работа, выполняемая X, является частью деятельности, которую Kco осуществляет для своей многонациональной группы. Эта деятельность, как и другие виды деятельности, такие как корпоративные коммуникации, стратегия, финансы и налоги, казначейство, управление информацией и юридическая поддержка, часто централизованы в рамках большой группы компаний. Таким образом, работа, которую выполняет X, является неотъемлемой частью бизнеса Kco. Таким образом, исключение из пункта 2 статьи 15 должно применяться к вознаграждению, полученному X за ее работу в государстве L, при условии, что соблюдены другие условия для этого исключения.

8.28 В том случае, если в соответствии с указанными выше принципами и примерами то или иное государство правомерно сочтет, что оказываемые физическим

лицом на территории этого государства услуги предоставлены в рамках отношений трудового найма, а не по договору на оказание услуг, заключенному между двумя предприятиями, может возникнуть риск того, что предприятия в двух юрисдикциях будут обязаны удерживать налог у источника на вознаграждение данного физического лица, даже несмотря на конечную цель избежания двойного налогообложения (см. пункт 8.10 выше). Такую трудность в области соблюдения норм можно частично уменьшить за счет налоговой администрации, обеспечивая гарантии того, что внутренние нормы и практика в отношении трудового найма ясны и понятны работодателям и легкодоступны для них. Кроме того, эту проблему можно сгладить, если государство постоянного пребывания позволит предприятиям быстро корректировать сумму подлежащего удержанию налога с учетом любого освобождения от двойного налогообложения, которое с большой вероятностью может распространяться на того или иного наемного работника.

Пункт 3

9. Пункт 3 применяется к вознаграждению членов экипажей морских или воздушных судов, эксплуатируемых в международных перевозках, и гласит, что такое вознаграждение должно облагаться налогом только в государстве, резидентом которого является работник по найму. Принцип исключительного налогообложения в государстве проживания работника по найму был включен в данный пункт посредством изменения, внесенного в 2017 году. Цель этой поправки заключалась в предоставлении более четкого и упрощенного в административном отношении правила , касающегося налогообложения вознаграждения таких членов экипажа.

9.1 В то же время определение международных перевозок было изменено, чтобы гарантировать, что оно также применимо к перевозке на морском или воздушном судне , эксплуатируемом предприятием третьего государства. Как поясняется в пункте 6.1 Комментария к Статье 3, это последнее изменение позволяет применять пункт 3 Статьи 15 к резиденту Договаривающегося государства, который получает вознаграждение от работы по найму на борту морского или воздушного судна, эксплуатируемого предприятием третьего государства.

9.2 Однако если работа по найму осуществляется резидентом Договаривающегося государства на борту морского или воздушного судна, эксплуатируемого исключительно на территории другого государства, было бы явно неуместно предоставлять исключительное право налогообложения государству постоянного проживания работника. Фраза "кроме как на борту морского или воздушного судна, эксплуатируемого исключительно в другом Договаривающемся государстве" гарантирует, что данный пункт не применяется к такому работнику по найму, что означает, что налогообложение вознаграждения этого работника по найму подпадает под положения пунктов 1 и 2 Статьи.

9.3 Как указано в пункте 9 выше, пункт 3 применяется к членам экипажа морских и воздушных судов. Об этом свидетельствует ссылка на работу по найму, осуществляемую "в качестве члена регулярного состава морского или воздушного судна". Эти слова имеют достаточно широкое значение, чтобы охватить любую трудовую деятельность по найму, выполняемую в ходе обычной эксплуатации морского или воздушного судна, включая, например, деятельность сотрудников ресторанов на борту круизного лайнера или деятельность бортпроводника, который будет работать только на одном рейсе перед прекращением работы по найму; однако они не будут охватывать деятельность по найму, которая может осуществляться на борту морского или воздушного судна, но не связана с его работой (например, сотрудник страховой компании, который продает страхование жилья и автомобилей пассажирам круизного лайнера).

9.4 Как поясняется в пункте 15 Комментария к Статье 8, государства, желающие применить такой же режим к перевозкам по рекам, каналам и озерам, как к морским и воздушным перевозкам в международном сообщении, могут расширить сферу действия Статьи 8, чтобы охватить прибыль от эксплуатации суден, занимающиеся внутренним водными транспортировками. Затем эти государства могли бы пожелать применить пункт 3 Статьи 15 к вознаграждению работников по найму, работающих на этих суднах . Однако в случае вознаграждения, получаемого работником по найму, работающим на борту судна, занятого внутренними водными транспортировками, пункт 3 должен применяться только в том случае, если судно эксплуатируется предприятием государства, резидентом которого является работник по найму. Действительно, было бы неуместно требовать от одного Договаривающегося государства освободить от налогообложения вознаграждение, полученное работников по найму, который является резидентом другого государства, но работает на предприятии первого упомянутого государства (или третьего государства, с которым первое указанное государство не согласилось освобождать от налогообложения прибыль, полученную от эксплуатации суден, занятых внутренними водными транспортировками), если это вознаграждение относится к деятельности, осуществляемой исключительно в этом первом упомянутом государстве. Договаривающиеся государства могли бы решить эту проблему, включив в свой двусторонний договор отдельное положение, касающееся экипажей суден, занятых внутренними водными транспортировками, которое было бы сформулировано следующим образом:

Несмотря на предыдущие положения настоящей Статьи и Статьи 1, вознаграждение , получаемое физическим лицом, независимо от того, является ли он резидентом Договаривающегося государства или нет, в отношении работы в качестве члена регулярного состава судна, которая осуществляется на борту судна, осуществляющего внутренние водные перевозки в одном Договаривающемся государстве и эксплуатируемое предприятием другого государства, облагается налогом только в этом

другом государстве. Однако такое вознаграждение также может облагаться налогом в первом упомянутом государстве, если оно получено резидентом этого государства.

9.5 Как указано в пункте 2 Комментария к Статье 8, некоторые государства могут предпочесть передать исключительное право на налогообложение прибыли от морских и воздушных перевозок государству, в котором находится место фактического управления предприятием, а не государству проживания. Если Договаривающиеся государства следуют этому подходу, аналогичное изменение следует внести в альтернативные положения, включенные в пункты 9.4 выше и 9.6 ниже, если эти положения используются.

9.6 Некоторые государства предпочитают разрешать налогообложение вознаграждения работника по найму, работающего на борту морского или воздушного судна, эксплуатируемого в международных перевозках, как государством предприятия, которое эксплуатирует такое морское или воздушное судно, так и государством проживания такого работника. Государства, желающие сделать это, могут составить пункт 3 следующего содержания:

Несмотря на предыдущие положения настоящей Статьи и Статьи 1, вознаграждение , получаемое физическим лицом, независимо от того, является ли он резидентом Договаривающегося государства или нет, в отношении работы в качестве члена регулярного состава морского или воздушного судна, которая осуществляется на борту морского или воздушного судно, эксплуатируемое в международных перевозках предприятием Договаривающегося государства, облагается налогом только в этом Договаривающемся государстве. Однако если такое вознаграждение получает резидент другого Договаривающегося государства, оно также может облагаться налогом в этом другом государстве.

9.7 Некоторые государства, желающие применить такой подход, могут также пожелать ограничить применение пункта 3 в отношении работников по найму, которые являются резидентами одного из Договаривающихся государств, что можно сделать, используя следующую формулировку:

Несмотря на предыдущие положения настоящей Статьи, вознаграждение, получаемое резидентом Договаривающегося государства за работу в качестве члена регулярного состава морского или воздушного судна, которая осуществляется на борту морского или воздушного судна, эксплуатируемого в международных перевозках, облагается налогом только в этом государстве. Однако если морское или воздушное судно эксплуатируется предприятием другого Договаривающегося государства, такое вознаграждение также может облагаться налогом в другом государстве.

9.8 Согласно альтернативному положению в пункте 9.6 выше, Договаривающееся государство предприятия имеет преимущественное право облагать налогом вознаграждение работника по найму. Если работник по найму является резидентом другого Договаривающегося государства, вознаграждение также может облагаться

налогом в этом другом государстве с учетом обязательства этого государства по освобождению от двойного налогообложения в соответствии с положениями статьи 23 A или 23 B.

9.9 Так как это альтернативное положение разрешает налогообложение в государстве предприятия, которое управляет морским или воздушным судном, оно может помочь решить ситуацию с работниками по найму, которые много работают на борту морских или воздушных судов, эксплуатируемых в международных перевозках, и которым может быть выгодно стать резидентами государств, которые не взимают или взимают небольшие налоги с доходов, полученных от выполнения работы по найму за пределами их территории. Однако это положение предполагает, что Договаривающиеся государства имеют возможность в соответствии со своим внутренним законодательством облагать налогом вознаграждение сотрудников, работающих на борту морских или воздушных судов, эксплуатируемых в международных перевозках, только потому, что предприятия, которые эксплуатируют эти морские или воздушные суда, являются предприятиями этих государств. Если это не так, использование этого положения совместно с методом освобождения от двойного налогообложения может создать риск отсутствия налогообложения. Предположим, например, что вышеуказанное положение было включено в договор между государствами P и C, поэтому государство P следует методу освобождения, а работник по найму, который является резидентом государства P, работает на рейсах между государством P и третьими государствами, выполняемыми авиакомпанией, которая является предприятием государства C. В этом случае, если внутреннее законодательство государства C не позволяет государству C облагать налогом вознаграждение наемных работников авиакомпании, которые не являются резидентами государства C и не работают в нем, государство C не сможет воспользоваться предоставленным ему налоговым правом, но государство P будет обязано освободить от налога такое вознаграждение, потому что в соответствии с положениями Конвенции государство C имеет право облагать налогом это вознаграждение.

9.10 Как поясняется в пункте 3 Комментария к Статье 8, может быть предусмотрено , что ссылка на "место фактического управления" в альтернативном положении в пункте 2 этого Комментария применима, если место фактического управления судоходным предприятием находится на борту судна. Согласно внутреннему законодательству ряда стран налог взимается с вознаграждения, получаемого членами экипажа, не являющимися резидентами, в связи с работой по найму на борту судов, только если судно эксплуатируется под флагом такого государства. По этой причине Конвенции, заключенные между этими государствами, предусматривают, что право облагать налогом такое вознаграждение предоставляется государству флага судна. С другой стороны, многие государства не могут воспользоваться таким правом на налогообложение, и в таких случаях это положение может привести к ситуации

отсутствия налогообложения, подобной той, которая описана в предыдущем пункте. Однако государства, имеющие такой принцип налогообложения в своем внутреннем законодательстве, могут договориться в двустороннем порядке о предоставлении права облагать налогом вознаграждение в связи с осуществлением работы по найму на борту судна государству флага судна.

10. Следует отметить, что нет специальной нормы в отношении налогообложения дохода приграничных работников или наемных работников, работающих на грузовиках и поездах, пересекающих государственные границы, поскольку более целесообразно решать проблемы, возникающие в связи с местными условиями, непосредственно заинтересованными государствами.

11. Нет специального положения в отношении вознаграждения, получаемого приезжими профессорами или учащимися, работающими по найму с целью приобретения практического опыта. Многие Конвенции содержат те или иные правила, регулирующие такие ситуации, главной целью которых является стимулирование культурных связей посредством предоставления ограниченного освобождения от налога. Иногда освобождение от налога уже предусматривается во внутреннем налоговом законодательстве. Отсутствие специальных норм не следует толковать как препятствие для включения таких норм в двусторонние Конвенции, если стороны сочтут это желательным.

Налоговый режим в отношении предоставляемых работникам опционов

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 отмечено 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, по истечении установленного периода работы по найму, следующего после реализации опциона.

12.3 Тот факт, что данная Статья не распространяются 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 Так как 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 применяются к доходам, охватываемым другими Статьями, ни под Статью 18, которая применяется только к пенсии и другим аналогичным видам вознаграждения, даже если опцион исполняется после расторжения отношений трудового найма или выхода на пенсию.

12.6 Пункт 1 позволяет государству источника облагать налогом заработную плату, жалование и другие аналогичные виды вознаграждения, получаемые от работы по найму в этом государстве. Определение того, является ли и в какой степени фондовый опцион работника полученным от работы по найму в конкретном государстве, должно в каждом конкретном случае производиться на основе всех соответствующих фактов и обстоятельств, включая договорные условия, связанные с этим опционом (например, условия, при которых предоставленный опцион может быть исполнен или отчужден). Для достижения этой цели необходимо соблюдать следующие общие принципы.

12.7 Первый принцип заключается в том, что, как правило, предоставляемые сотрудникам фондовые опционы не должны рассматриваться как относящиеся к каким-либо услугам по завершении работы по найму, что требуется в качестве условия для получения работником права исполнения этого опциона. Таким образом, когда фондовый опцион предоставляется работнику при условии, что он будет предоставлять услуги в рамках отношений трудового найма одному и тому же работодателю (или родственному предприятию) в течение трех лет, доход от работы по найму, полученный от этого опциона, как правило, не должен увязываться с услугами, выполняемыми по истечении этого трехлетнего периода.

12.8 Однако при применении указанного принципа важно проводить различие между стажем работы, необходимым для получения права на исполнение работником фондового опциона, и тем сроком, который является только лишь задержкой перед возможностью исполнения опциона (блокированный период). Следовательно, например, опцион, предоставляемый работнику при условии, что он сохранит отношения трудового найма с одним и тем же работодателем (или ассоциированным предприятием) в течение трех лет, может считаться полученным за услуги, выполняемые в течение этих трех лет, в то время как опцион, который предоставляется работнику на определенную дату без каких-либо условий его последующей работы по найму, но с условием исполнения опциона с задержкой в три года, не следует

рассматривать как увязанный с работой по найму в течение этих трех лет, поскольку доход от такого опциона начисляется в пользу его получателя, даже если он уволится со своего места работы сразу же после его получения и будет ждать необходимые три года до его исполнения.

12.9 Важно также проводить различие между ситуацией, когда стаж работы по найму требуется в качестве условия для приобретения права на исполнение опциона, то есть для перехода прав на опцион, и ситуацией, когда права на опцион уже перешли, но он может быть аннулирован, если не будет исполнен до расторжения отношений трудового найма (или в течение короткого периода после этого). В последнем случае доход от опциона не следует рассматривать как относящийся к услугам, оказанным после перехода к работнику прав на его исполнение, поскольку работник уже получил доход и может фактически реализовать его в любое время. Условие, при котором подлежащий исполнению опцион может быть аннулирован при прекращении отношений трудового найма, является не условием приобретения выгоды, а, скорее, условием, при котором эта уже приобретенная выгода может быть впоследствии утрачена. Это различие можно продемонстрировать следующими примерами:

— Пример 1: На 1 января 2001 года наемному работнику предоставлен опцион на покупку акций. Исполнение опциона обусловлено сохранением этим работником отношений трудового найма с одним и тем же работодателем до 1 января 2003 года. По факту выполнения этого условия опцион будет подлежать исполнению начиная с 1 января 2003 года до 1 января 2010 года (так называемый американский опцион [1 - По

"американскому" опциону право на приобретение акций может быть реализовано в течение определенного периода (обычно нескольких лет), в то время как по европейскому опциону это право может быть реализовано только в определенный момент (т.е. на определенную дату) в отношении капитала, представленного самолетами, эксплуатируемыми в международных перевозках, когда они принадлежат консорциуму воздушного транспорта Scandinavian Airlines System (SAS).]). Кроме того, однако, предусмотрено условие, что любой, ранее не исполненный опцион будет аннулирован после прекращения отношений трудового найма. В этом примере право на исполнение опциона было приобретено 1 января 2003 года (то есть с даты перехода прав на него), поскольку после этого работнику для получения права на исполнение опциона не требуется какого-либо дополнительного срока работы по найму.

— Пример 2: На 1 января 2001 года наемному работнику предоставлен опцион на покупку акций. Опцион подлежит исполнению на 1 января 2005 года (так называемый европейский опцион). Данный опцион был предоставлен на условии, что он может быть реализован только с 1 января 2005 года, если до этой даты не прекращены отношения трудового найма. В этом примере право на исполнение такого опциона не

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 этот первый принцип может быть неприменим. Одним из таких случаев может быть предоставление опциона на акции без каких-либо условий работнику при поступлении на работу, переводе в другую страну или возложении на него новых значительных обязанностей, и в каждом случае опцион явно относится к новым функциям, которые работник должен выполнять в течение определенного будущего периода. В этом случае может быть целесообразно считать, что опцион относится к этим новым функциям, даже если право на исполнение опциона приобретается до их выполнения. Кроме того, бывают случаи, когда опцион наделяется техническими правами, но при этом он дает право на приобретение акций, которое не будет наделено до окончания периода требуемой занятости. В таких случаях целесообразно считать, что выгода от опциона относится к услугам, оказанным в течение всего периода между предоставлением опциона и получением прав на акции.

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 23Б, 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 с 12.7 по 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.

Замечания к Комментарию

13. Франция считает, что пункт 8.13 не следует толковать как достаточный сам по себе, чтобы поставить под сомнение формальные договорные отношения. Если в соответствии с пунктом 8.13 услуги, оказываемые физическим лицом, составляют неотъемлемую часть бизнеса предприятия, которому эти услуги предоставляются, ситуация должна быть проанализирована в соответствии с положениями пункта 8.14.

13.1 В отношении пункта 6.2 Германия придерживается мнения, что товарищество как таковое следует рассматривать как работодателя (как в соответствии с национальным законодательством большинства государств-членов ОЭСР, даже если эти государства не облагают налогом товарищество как таковое). В таком случае резидентство товарищества должно быть определено гипотетически, как если бы товарищество подлежало налогообложению по одному из критериев, упомянутых в пункте 1 Статьи 4.

Оговорки к Статье

14. Словения оставляет за собой право добавить Статью, в которой рассматривается положение учителей, профессоров и исследователей при различных условиях, и внести соответствующие изменения в пункт 1 Статьи 15.

15. Дания, Норвегия и Швеция оставляют за собой право включать специальные положения, касающиеся вознаграждения за работу по найму, выполняемую на борту воздушного судна, выполняющего международные перевозки воздушным транспортным консорциумом Скандинавские авиалинии (Scandinavian Airlines System (SAS).

16. Норвегия оставляет за собой право включить в пункт 2 прямую ссылку на доход , полученный наемным персоналом одного Договаривающегося государства, работающим в другом Договаривающемся государстве, с целью обеспечения понимания того, что исключение в пункте 2 не применяется в ситуациях " международного проката рабочей силы" (см. пункт 8 выше).

17. Ирландия, Норвегия и Великобритания оставляют за собой право включить в специальную Статью положения о доходах, получаемых от работы по найму, в связи с разведкой и разработкой углеводородов на шельфе и связанной с ними деятельностью.

18. Латвия оставляет за собой право включить в специальную Статью положения о доходах, полученных от зависимых личных услуг, связанных с деятельностью, осуществляемой на шельфе в Договаривающемся государстве, в связи с разведкой или разработкой морского дна, его недр и их природных ресурсов.

19. Швейцария резервирует свою позицию по подпункту а) пункта 2 и желает включить в свои соглашения слова "в соответствующем финансовом году" вместо слов "в любом двенадцатимесячном периоде, начинающемся или заканчивающемся в соответствующем финансовом году".

20. Ввиду особой ситуации в отношении судоходства Греция сохранит за собой свободу действий в отношении положений Конвенции, касающихся вознаграждения членов экипажей судов, эксплуатируемых в международных перевозках.

21. Греция оставляет за собой право включать специальные положения, касающиеся доходов от работы по найму, осуществляемой на шельфе.

22. В отношении пункта 3 Турция оставляет за собой право облагать налогом исключительно вознаграждение, полученное в связи с работой по найму, выполняемой на борту морского или воздушного судна, эксплуатируемого в международных перевозках предприятием с постоянным пребыванием в Турции.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 16

ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ ДИРЕКТОРОВ

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 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.

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 с 12 по 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).

Оговорки к Статье

4. Эстония и Латвия оставляют за собой право облагать налогом в соответствии с этой Статьей любое вознаграждение члена совета директоров или любого другого аналогичного органа компании-резидента.

5. Соединенные Штаты потребуют, чтобы любой налог, взимаемый с таких сборов, ограничивался доходом, полученным от услуг, оказываемых в стране источника.

6. Бельгия оставляет за собой право заявить, что вознаграждение, которое лицо, о котором идет речь в Статье 16, получает в отношении повседневной деятельности, а также вознаграждение, которое партнер компании, кроме компании с акционерным капиталом, получает за свою личную деятельность для компании, облагается налогом в соответствии с положениями Статьи 15.

7. Греция оставляет за собой право применять Статью 16 к вознаграждению партнера, который выступает в качестве менеджера греческой компании с ограниченной ответственностью или греческого товарищества.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17

ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ АРТИСТОВ И СПОРТСМЕНОВ

Пункт 1

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 7 (над которой оно имеет преимущественную силу в силу пункта 4 этой Статьи) 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 предпринимательской деятельностью. Для этого достаточно заменить слова "несмотря на положения Статьи 15" на "с учетом положений Статьи 15" в пунктах 1 и 2. 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 остается неопределенная категория, которая нуждается в рассмотрении всех аспектов деятельности соответствующего лица.

4. Физическое лицо может руководить представлением и участвовать в нем или может выступать как режиссер и продюсер телевизионной программы или фильма, одновременно играя в нем роль. В таких случаях необходимо рассмотреть, что именно делает это лицо в государстве, где происходит представление. Если его работа в этом государстве сводится в основном к выступлениям, Статья должна применяться ко всему доходу от этой деятельности, полученному в таком государстве. Однако если исполнительский элемент составляет незначительную часть его деятельности в этом государстве, то весь доход выпадает из сферы применения Статьи. В других случаях следует подразделить виды деятельности на части.

5. Хотя термину "спортсмен" не дано точного определения, он не ограничивается участниками традиционных спортивных мероприятий (например, бегунами, прыгунами , пловцами). Он также включает, в частности, игроков в гольф, наездников, футболистов, игроков в крикет и теннисистов, а также гонщиков.

6. Статья также применяется к доходу от другой деятельности, которая обычно считается имеющей развлекательный характер, в частности от соревнований по игре на бильярде, в бридж и от шахматных турниров.

7. Доход, полученный импресарио и т.д. за организацию выступлений артиста или спортсмена, выходит за рамки настоящей статьи, но, несомненно, под ее действие подпадает любой доход, который они получают от имени артиста или спортсмена.

8. Пункт 1 применяется к доходу, прямо или косвенно полученному конкретным артистом или спортсменом. В некоторых случаях доход не выплачивается непосредственно этому лицу, либо его импресарио или агенту. Например, участник оркестра может получать заработную плату, а не гонорар за каждое отдельное выступление: Договаривающееся государство, где происходит выступление, имеет право в соответствии с пунктом 1 облагать налогом ту долю заработной платы музыканта, которая относится к такому выступлению. Аналогичным образом, если артист или спортсмен работает по найму, например, в компании, состоящей из одного лица, то государство, в котором происходит выступление, может обложить налогом соответствующую долю любого выплаченного ему вознаграждения. Кроме того, если во внутреннем законодательстве этого государства "не принимаются во внимание" такие юридические субъекты и доход считается начисленным непосредственно физическому лицу, то пункт 1 позволяет этому государству обложить налогом доход от

выступлений на его территории, начисленный юридическому лицу в пользу физического лица, даже если доход не выплачен фактически как вознаграждение физическому лицу.

8.1 Пункт применяется независимо от того, кто осуществляет выплату дохода. Например, он распространяется на призы и награды, выплачиваемые национальной федерацией, ассоциацией или лигой, которые команда или физическое лицо может получить в связи с конкретным спортивным мероприятием.

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. Такая тесная связь обычно обнаруживается там, где нельзя разумно предположить, что доход был бы получен при отсутствии выполнения этих действий. Эта связь может быть связана со временем проведения мероприятия, приносящего доход (например, выплата, полученная профессиональным игроком в гольф за интервью, данное во время турнира, в котором он принимает участие) или с характером вознаграждения за выплату дохода (например, оплата звездному теннисисту за использование его фотографии на плакатах, рекламирующих турнир, в котором он будет участвовать). 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 (например, выплаты, произведенные теннисисту за то, что во время матча он был одет в теннисную рубашку с логотипом спонсора, его торговой маркой или брендом). Такая тесная связь может быть очевидна из договорных соглашений, которые относятся к участию в названных мероприятиях или ряде неуточненных мероприятий; в последнем случае Договаривающееся государство, в котором проводятся одно или несколько из этих мероприятий, может облагать налогом часть соответствующего дохода от рекламы или спонсорства (как это было бы, например, в случае вознаграждения за ряд неуточненных выступлений; см. пункты 9.2 и 9.3). Аналогичный доход, который не может быть отнесен к таким деятельности и выступлениям, подпадает под применение стандартных норм, содержащихся в Статье 7 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 или 15, в зависимости от ситуации. Могут производиться различные платежи в связи с продажей товаров; в то время как выплата артисту или спортсмену доли дохода от продажи товаров, тесно связанных с публичным выступлением, но не составляющих гонорар, обычно подпадает под действие Статьи 17, коммерческие выплаты, полученные от продаж в стране, которые

не имеют тесной связи с выступлениями в этой стране и которые не представляют собой роялти, обычно подпадают под действие статьи 7 (или статьи 15 в случае, если работник получает такой доход).

9.1 Помимо приведенных выше примеров, существует ряд случаев, когда может быть сложно определить, получена ли конкретная статья дохода лицом как артистом или спортсменом в результате личной деятельности этого человека как таковых. В таких случаях могут быть применены следующие принципы:

— Ссылка на "артиста или спортсмена" включает любого, кто действует как таковой, даже на одном мероприятии. Таким образом, Статья 17 может применяться к любителю, выигравшему денежный спортивный приз, или к лицу, не являющемуся актером, но получающему вознаграждение за единственное в жизни появление в телевизионной рекламе или кино.

— Как отмечалось в предыдущих пунктах, деятельность артиста или спортсмена включает не только появление на развлекательном или спортивном мероприятии в данном государстве, но также, например, рекламу или интервью в этом государстве, которые тесно связаны с таким появлением.

— Простое сообщение или комментирование развлекательного или спортивного мероприятия, в котором репортер сам не участвует, не является деятельностью артиста или спортсмена, действующего как таковые. Так, например, гонорар, который бывший или травмированный спортсмен получил бы за предложение комментариев во время трансляции спортивного мероприятия, в котором это лицо не участвует, не будет подпадать под действие Статьи 17.

— Подготовка, такая как репетиции и тренировки, является частью обычной деятельности артистов и спортсменов. Если артисту или спортсмену выплачивается вознаграждение за время, потраченное на репетиции, тренировки или аналогичную подготовку в государстве (что было бы довольно обычным явлением для работающих артистов и спортсменов, но также могло бы произойти и для самозанятого лица, например, оперного певца, чей контракт будет требовать участия в определенном количестве репетиций), соответствующее вознаграждение, а также вознаграждение за время, проведенное в поездке в этом государстве с целью выступлений, репетиций и обучения (или аналогичной подготовки), будут подпадать под действие Статьи. Это будет применяться независимо от того, связана ли такая репетиция, тренировка или аналогичная подготовка с конкретными публичными выступлениями, происходящими в этом государстве (например, будет покрываться вознаграждение, которое будет выплачиваться за участие в предсезонных сборах).

9.2 Артисты и спортсмены часто осуществляют свою деятельность в разных государствах, поэтому необходимо определить, какая часть их дохода получена от

деятельности, осуществляемой в каждом государстве. Хотя такое определение должно основываться на фактах и обстоятельствах каждого случая, для этой цели будут применяться следующие общие принципы:

— Элемент дохода, который тесно связан с конкретной деятельностью, осуществляемой артистом или спортсменом в государстве (например, приз, выплачиваемый победителю спортивного соревнования, проводимого в этом государстве; суточные, выплачиваемые в связи с участием в турнире или этапе обучения, проводимых в этом государстве; выплата, произведенная музыканту за концерт, проведенный в государстве), будет считаться полученным в результате деятельности, осуществляемой в этом государстве.

— Как указано в пункте 1 Комментария к Статье 15, работа по найму осуществляется там, где работник физически присутствует при выполнении деятельности, за которую выплачивается вознаграждение. Если вознаграждение, полученное артистом или спортсменом, нанятым командой, труппой или оркестром, охватывает различные виды деятельности, которые будут выполняться в течение определенного периода времени (например, годовая зарплата, охватывающая различные виды деятельности, такие как обучение или репетиции; поездки с командой, труппой или оркестром; участие в матче или публичном представлении и т. д.), при отсутствии каких-либо указаний на то, что вознаграждение или его часть должны распределяться по-другому, будет уместно распределять эту зарплату или вознаграждение на основе рабочих дней, проведенных в каждом государстве, в котором артист или спортсмен был обязан в соответствии со своим трудовым договором выполнять эту деятельность.

9.3 Следующие примеры иллюстрируют эти принципы:

— Пример 1: Самозанятому певцу платят фиксированную сумму за количество концертов, которые будут даны в разных государствах, плюс 5% от продаж билетов на каждый концерт. В этом случае было бы целесообразно выделить фиксированную сумму на основе количества концертов, проведенных в каждом государстве, но распределять выплаты на основе продаж билетов на основе места проведения концертов, которые привели к каждой такой выплате.

— Пример 2: Велосипедист нанят командой. По его трудовому договору он должен путешествовать с командой, появляться на некоторых публичных пресс-конференциях, организованных командой, и участвовать в тренировках и гонках, которые проходят в разных странах. Ему выплачивается фиксированная годовая зарплата плюс бонусы, основанные на его результатах в определенных гонках.

9.4 Выплаты за одновременную трансляцию выступления артиста или спортсмена, произведенные непосредственно исполнителю или в его пользу (например, выплата, произведенная звездной труппе исполнителя), подпадают под действие Статьи 17 (см. Комментарий к Статье 12, который также касается выплат за последующую продажу

или публичное воспроизведение записей исполнения). Однако, если выплата производится третьей стороне (например, владельцу прав на трансляцию), и эта выплата не приносит выгоду исполнителю, выплата не связана с личной деятельностью исполнителя и, следовательно, не является доходом, полученным человеком в качестве артиста или спортсмена от личной деятельности этого человека как таковых. Например , если организатор футбольного турнира владеет всеми правами интеллектуальной собственности на мероприятие и, как таковой, получает выплаты за права на трансляцию, связанные с мероприятием, Статья 17 не применяется к этим выплатам; аналогично Статья 17 не будет применяться к какой-либо части этих выплат, которая будет распределена между участвующими командами и не будет повторно распределена между игроками, и которая не выплачивается иным образом в пользу игроков. Будут ли такие выплаты представлять собой роялти, охватываемые Статьей 12 , будет зависеть, среди прочего, от юридической природы таких прав на трансляцию, в частности, согласно соответствующему закону об авторском праве.

9.5 Артисты и спортсмены часто получают, прямо или косвенно (например, посредством выплаты, произведенной звездной труппе артиста или спортсмена), существенную часть своего дохода в виде выплат за использование или права использования своих "прав на образ", например, использование их имени, подписи или личного изображения. Если такое использование прав на образ артиста или спортсмена не имеет тесной связи с деятельностью артиста или спортсмена в конкретном государстве, соответствующие выплаты, как правило, не подпадают под действие статьи 17 (см. пункт 9 выше). Однако бывают случаи, когда выплаты артисту или спортсмену, который является резидентом Договаривающегося государства, или другому лицу за использование или право использования прав на изображение этого артиста или спортсмена, составляют, по сути, вознаграждение за деятельность артиста или спортсмена, которая подпадает под действие Статьи 17 и осуществляется в другом Договаривающемся государстве. В таких случаях применяются положения пункта 1 или 2, в зависимости от обстоятельств.

10. В данной Статье не упоминается 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. Однако некоторые государства могут считать налогообложение валовой суммы может неуместным при некоторых обстоятельствах, даже если применяется пониженная

ставка. Эти государства могут захотеть дать возможность налогоплательщику облагаться налогом на нетто-основе. Это можно сделать путем включения пункта примерно следующей редакции:

Если резидент одного Договаривающегося государства получает доход, упомянутый в пункте 1 или 2, и такой доход подлежит налогообложению в другом 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 связи с деятельностью, осуществляемой в другом государстве, и которые возможны для резидента другого государства, осуществляющего такую же или аналогичную деятельность при таких же или аналогичных условиях.

10.1 Некоторые государства могут также посчитать неуместным применять Статью 17 к артисту или спортсмену, не являющемуся резидентом, который в противном случае не подлежал бы налогообложению в Договаривающемся государстве (например, в соответствии с положениями Статьи 7 или 15) и который во время данного налогового года получает только небольшие суммы дохода от деятельности, осуществляемой в этом государстве. Государства, желающие исключить такие ситуации из области применения Статьи 17, могут сделать это, используя альтернативную версию пункта 1 следующей редакции:

Несмотря на положения Статьи 15, доход, полученный резидентом Договаривающегося государства в качестве артиста театра, кино, радио или телевидения, музыканта или спортсмена, от его личной деятельности как таковой, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве, может облагаться налогом в этом другом государстве, за исключением случаев, когда валовая сумма такого дохода, полученного этим резидентом от этой деятельности, осуществляемой в течение налогового года в другом Договаривающемся государстве, не превышает суммы, эквивалентной [15 000 специальных прав заимствования МВФ], выраженные в валюте этого другого государства в начале этого налогового года, или в любой другой сумме, согласованной компетентными органами в отношении такого налогового года до его начала.

10.2 Сумма, указанная в положении выше, носит исключительно иллюстративный характер. Ссылка на "специальные права заимствования МВФ" позволяет избежать ссылки на валюту одного из двух Договаривающихся государств и предназначена для предоставления суммы, которая остается относительно постоянной в размере

независимо от колебаний валютных курсов в каждом государстве (специальные права заимствования МВФ (СДР) основаны на корзине валют, которые периодически пересматриваются и легко выражаются в большинстве конвертируемых валют). Кроме того, для простоты администрирования предлагаемое положение предусматривает, что лимит, применяемый в государстве для данного налогового года, представляет собой сумму, конвертированную в валюту этого государства в начале этого года. Предлагаемое положение также позволяет компетентным органам изменять сумму, когда они считают это целесообразным; однако вместо принятия неизменной суммы некоторые государства могут предпочесть принять объективный механизм, который допускал бы периодические изменения (это можно было бы сделать, например, заменив сумму такой формулой, как "50 процентов среднего ВВП на душу населения для стран ОЭСР, по данным ОЭСР").

10.3 Предлагаемое положение не препятствует Договаривающимся государствам собирать налог в момент получения соответствующего дохода и возмещать его после окончания года после того, как будет установлено, что минимальная сумма не была превышена.

10.4 Предлагаемое положение применяется только в отношении пункта 1 (применение правила в отношении других лиц, подпадающих под действие пункта 2, может способствовать фрагментации контрактов между многими связанными сторонами, чтобы умножить выгоду от исключения). Кроме того, это положение ограничивает только право на дополнительное налогообложение, признанное Статьей 17, и не влияет на права источника налогообложения, которые в противном случае доступны в соответствии со Статьями 7 и 15. Таким образом, оно не препятствует налогообложению в той степени, в которой артист имеет постоянное представительство в государстве источника или пребывает в этом государстве более 183 дней (или работает у работодателя, который является резидентом этого государства или имеет постоянное представительство в этом государстве).

11. Пункт 1 данной статьи касается дохода, полученного отдельными артистами и спортсменами от своей личной деятельности. Пункт 2 регулирует ситуации, когда доход от их деятельности начисляется другим лицам. Если доход артиста 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. Но это происходит не всегда. Существуют три основные ситуации подобного рода:

a) Первая ситуация заключается в том, что управляющая компания получает доход за выступление, например, группы спортсменов (которая сама по себе не является юридическим лицом).

b) Вторая ситуация возникает, когда команда, труппа, оркестр и т.д. является юридическим лицом. Доход за выступления может быть выплачен этому юридическому лицу. Отдельные члены группы, оркестра и т.д. подлежат налогообложению в соответствии с пунктом 1 в государстве, где было дано представление, с любого вознаграждения (или начисленного им дохода), полученного в качестве участников представления; однако, если членам группы выплачивается периодическое фиксированное вознаграждение и трудно выделить долю в таком доходе, относящуюся к конкретному выступлению, страны-члены могут принять решение, в многостороннем или двустороннем порядке, не облагать его налогом. Элемент прибыли, начисленной за выступление юридическому лицу, подлежит налогообложению в соответствии с пунктом 2.

c) Третья ситуация связана с некоторыми способами ухода от налогов в тех случаях, когда вознаграждение за выступление артиста или спортсмена выплачивается не самому артисту или спортсмену, а другому лицу, например так называемой артистической компании, таким образом, что доход не облагается налогом в государстве, где осуществляется деятельность, ни как доход от личных услуг артиста или спортсмена, ни как прибыль предприятия из-за отсутствия постоянного представительства. Некоторые страны в своем внутреннем законодательстве не принимают во внимание такие схемы и рассматривают доход как полученный артистом или спортсменом; в таком случае пункт 1 позволяет им облагать налогом доход, полученный от деятельности на их территории. Другие страны не могут сделать этого.

Если выступление происходит в такой стране, то пункт 2 позволяет ей обложить налогом прибыль, полученную с дохода артиста или спортсмена предприятием. Однако может оказаться, что внутреннее законодательство некоторых государств не позволяет им применять такое положение. Эти государства могут согласовать другие решения или не включать пункт 2 в свои двусторонние Конвенции.

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 Однако пункт 2 не применяется к призовым деньгам, которые владелец лошади или команда, которой принадлежит гоночный автомобиль, получают по результатам лошади или автомобиля во время скачек или гонок, проходящих в течение определенного периода. В таком случае призовые деньги выплачиваются не в счет личных действий жокея или гонщика, а в счет действий, связанных с владением и обучением лошади или проектированием, сбором, владением и обслуживанием машины. Такие призовые деньги не получены в результате личной деятельности жокея или гонщика и не подпадают под действие Статьи 17. Однако очевидно, что если владелец или команда получает вознаграждение за личную деятельность жокея или гонщика, этот доход может облагаться налогом в руках жокея или гонщика в соответствии с пунктом 1 (см. пункт 7 выше).

11.3 Однако в качестве общего правила следует отметить, что, независимо от Статьи 7, Конвенция не препятствует применению общих правил против уклонения, предусмотренных внутренним законодательством государства источника, что позволяет этому государству облагать налогом как артиста / спортсмена, так и звездную компанию в неправомерных случаях, как это описывается в пунктах с 76 по 79 Комментария к Статье 1. Кроме того, пункт 9 Статьи

29 предотвратит предоставление льгот по положениям, таких как статьи 7 и 15 в этих неправомерных случаях.

11.4 Пункт 2 охватывает доход, который может считаться полученным от личной деятельности артиста или спортсмена. Хотя он охватывает доход, полученный предприятием, которому платят за выполнение такой деятельности (например, спортивной командой или оркестром), он явно не охватывает доход всех предприятий, которые участвуют в производстве развлекательных или спортивных мероприятий. Например, доход, полученный независимым промоутером концерта от продажи билетов и размещения рекламы, не подпадает под действие пункта 2.

11.5 Хотя в Статье не указывается, как должен рассчитываться доход, предусмотренный пунктами 1 и 2, и предоставляется возможность определения размера любых вычетов на усмотрение внутреннего законодательства Договаривающегося государства (см. пункт 10 выше), доход, полученный в отношении личной деятельности спортсмена или артиста не должен облагаться налогом дважды при применении этих двух пунктов. Это будет важным соображением, если, например, пункт 2 разрешает Договаривающемуся государству облагать налогом звездную компанию артиста на выплату, полученную этой компанией в отношении деятельности

, выполняемой артистом в этом государстве, и пункт 1 также позволяет этому государству облагать налогом часть вознаграждения, выплачиваемого этой компанией артисту за работу по найму, которая может быть разумно отнесена к такой деятельности. В этом случае Договаривающееся государство может, в зависимости от своего внутреннего законодательства, либо облагать налогом только компанию или артиста на весь доход, относящийся к этой деятельности, либо облагать налогом каждого из них на часть дохода, например, путем налогообложения дохода, полученного компанией, но допуская вычет соответствующей части вознаграждения, которое выплачивается артисту, и облагая налогом ту часть, которая находится в распоряжении артиста.

Дополнительные соображения, касающиеся пунктов 1 и 2

12. Если в случаях, предусмотренных в пунктах 1 и 2, в целях избежания двойного налогообложения государство резидентства 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 резидентства 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, см. пункт 6 Комментария к Статье 19. Некоторые Конвенции содержат положения, исключающие 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, резидентом которого является этот артист или спортсмен.

14.1 Кроме того, учитывая административные трудности, связанные с отнесением к конкретным видам деятельности, осуществляемой в государстве, общего вознаграждения за работу по найму отдельных членов иностранной команды, труппы или оркестра, а также при налогообложении соответствующей части этого вознаграждения, некоторые государства могут счесть целесообразным не облагать налогом такое вознаграждение. Хотя государство может в одностороннем порядке принять решение об освобождении от налога на такое вознаграждение, такое одностороннее решение не будет взаимным и может вызвать проблему, описанную в пункте 12 выше, если метод освобождения используется государством проживания лица, получающего такой доход. Таким образом, эти государства могут счесть целесообразным исключить такое вознаграждение из сферы действия статьи. Хотя в пункте 2 выше указано, что одним из решений может быть изменение текста Статьи, чтобы она не применялась в отношении дохода от работы по найму, некоторые государства могут предпочесть более узкое исключение, касающееся случаев, с которыми они часто сталкиваются на практике. Ниже приводится пример положения, применимого к членам спортивной команды, которое может использоваться для этой цели:

Положения Статьи 17 не применяются к доходам, получаемым лицом с постоянным местопребыванием в одном Договаривающемся государстве в отношении личной деятельности физического лица, осуществляемого в другом Договаривающемся государстве в качестве спортсмена, входящего в команду первого упомянутого государства, которая принимает участие в матче, организованном в другом государстве лигой, к которой принадлежит эта команда.

Замечания к Комментарию

15. Относительно примеров, приведенных в пункте 3, Турция считает, что деятельность модели, выступающей как таковая (например, модель, представляющая одежду во время показа мод или фотосессии), подпадает под действие данной Статьи в отношении характеристик и внешнего вида этой деятельности.

15.1 Франция считает, что утверждение в первом предложении пункта 13, которое расходится с формулировкой до пересмотра 1995 г., неверно, поскольку не соответствует действительности, чтобы априори охарактеризовать рассматриваемую общественную деятельность как бизнес и, в частности, культурные мероприятия – которые, как правило, не преследуют цели получения прибыли. Кроме того, это заявление не согласуется со вторым предложением того же пункта или с пунктом 14, который прямо предусматривает право применять особый режим освобождения от рассматриваемой общественной деятельности: если он применяется в целом к деловой

деятельности, такой режим будет неоправданным, поскольку он противоречит фискальному нейтралитету и принципу равенства налогообложения.

15.2 Швейцария не разделяет точку зрения, выраженную в пункте 9 Комментария, который предусматривает, что Статья 17 будет применяться к доходам от рекламы или спонсорства, которые имеют тесную связь с выступлениями в данном государстве. Швейцария считает, что доход от рекламы или спонсорства подпадает под стандартные правила Статьи 7 или Статьи 15, в зависимости от обстоятельств, даже если такой доход имеет тесную связь с выступлениями в данном государстве. Кроме того, Швейцария считает, что доход от продажи товаров и доход в виде выплат за использование или право использования прав на образ (пункт 9.5 Комментария) не подпадают под действие Статьи 17.

15.3 Чили и Мексика считают, что необходимо пояснить, что в случае третьего примера в пункте 9.1 в отношении гонораров, полученных бывшим спортсменом, такие гонорары могут подпадать под действие Статьи 17, даже если бывший спортсмен не участвует в спортивном мероприятии, когда эти гонорары выплачиваются за развлекательную деятельность, и бывший спортсмен выступает в роли артиста.

Оговорки к Статье

16. Канада, Швейцария и Соединенные Штаты считают, что пункт 2 Статьи должен применяться только к случаям, упомянутым в подпункте c) пункта 11 выше, и эти страны оставляют за собой право предлагать поправки в этом отношении.

17. Германия оставляет за собой право включить положение, согласно которому доход, полученный лицом от передачи прав на прямую трансляцию или другого коммерческого использования личной деятельности артистов или спортсменов, может облагаться налогом в государстве, в котором артист или спортсмен осуществляет личную деятельность.

18. Согласно доктрине и договорной практике Франции, доход, который спортсмен или артист получает от использования его образа, неотделим от его профессиональной деятельности и, следовательно, должен облагаться налогом в государстве, в котором возникает такой доход. Поэтому Франция оставляет за собой право включить в свои двусторонние соглашения дополнительный пункт, разрешающий налогообложение источника дохода от деятельности, которая не может быть отделена от профессиональной известности.

19. [Исключено]

20. Соединенные Штаты оставляют за собой право ограничить пункт 1 ситуациями, когда артист или спортсмен зарабатывает определенную сумму.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПЕНСИЙ

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.

2. Однако, некоторые государства не хотят принимать принцип исключительного налогообложения пенсий по месту жительства и предлагают альтернативы этой Статье. Некоторые из этих альтернатив и вопросы, которые они поднимают, обсуждаются в пунктах с

12 по 21 ниже, в которых рассматриваются различные соображения, связанные с распределением налоговых прав в отношении пенсионных пособий, и причины, поддерживающие Статью в том виде, в каком она сформулирована.

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 работу по найму 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 работу по найму 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). Аналогичным образом, Статья применяется

независимо от того, производятся ли соответствующие выплаты из "признанного пенсионного фонда", как это определено в подпункте и) пункта 1 Статьи 3.

4. В пользу сотрудника могут осуществляться различные выплаты после прекращения отношений трудового найма. Подпадают ли такие выплаты под действие данной Статьи или нет, определяется характером таких выплат с учетом фактов и обстоятельств, в которых они осуществляются, как описано в следующих двух пунктах (см. также пункты с 2.3 по 2.16 Комментария к Статье 15, которые касаются применения Конвенции к ряду таких выплат).

5. В то время как 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 действие Статьи может подпадать единовременная выплата вместо периодических пенсионных выплат, которая осуществляется после прекращения отношений трудового найма.

6. Если какая-либо конкретная выплата должна 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 выплаты представляет собой замену пенсии или компенсацию за сокращенную пенсию, то эта выплата может быть охарактеризована как "другое аналогичное вознаграждение", подпадающее под действие данной Статьи. Это произойдет в том случае, если лицо после выхода на пенсию имело право избирать между выплатой пенсии или некой единовременной суммы, исчисляемой либо исходя из общей суммы взносов, либо из размера пенсии, на которую это лицо в противном случае имело бы право в соответствии с действующими правилами пенсионной программы. Важным фактором является источник выплаты; выплаты в счет пенсионной программы, как правило, подпадают под действие данной Статьи. К другим факторам, которые могли бы помочь в определении того, подпадает ли та или иная выплата или серия выплат под данную Статью, можно отнести следующие: осуществляется ли платеж во время или после прекращения отношений трудового найма, обусловивших данную выплату; 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 работу по найму в прошлом, она не распространяется на другие виды пенсий, такие как выплачиваемые в порядке компенсации за оказанные ранее независимые персональные услуги. Однако некоторые государства 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 международных связей 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. В следующих разделах рассматриваются некоторые из этих трансграничных проблем.

Распределение налоговых прав в отношении пенсионных выплат

12. Как поясняется в пункте 9 выше, многие государства приняли подход, согласно которому, с учетом различных ограничений, налог полностью или частично откладывается на взносы и доходы в пенсионные программы или на накопление пенсионных прав, но возмещается, когда пенсионные пособия выплачиваются.

13. Некоторые из этих государств считают, что, поскольку вычет пенсионных взносов представляет собой отсрочку налогообложения части дохода от работы по найму, которая сохраняется до выхода на пенсию, они должны иметь возможность возместить отсроченный таким образом налог, если физическое лицо прекратило быть резидентом до выплаты всей или части пенсионных пособий. Эта точка зрения особенно распространена в тех случаях, когда пособия выплачиваются единовременно или в течение короткого периода времени, поскольку это увеличивает риски двойного отказа от налогообложения.

14. Если другое государство, резидентом которого затем становится это физическое лицо, применяет аналогичный подход и, следовательно, облагает налогом эти пенсионные пособия при их получении, проблема в первую очередь заключается в распределении налоговых прав между двумя государствами. Однако, если физическое лицо становится резидентом государства, которое применяет другой подход, чтобы не облагать налогом пенсионные пособия, несоответствие подходов, принятых двумя государствами, приведет к ситуации, когда налоги никогда не будут уплачиваться с соответствующего дохода.

15. По этим причинам некоторые государства стремятся включить в свои налоговые Конвенции альтернативные положения, предназначенные для обеспечения либо

исключительных, либо ограниченных прав источника налогообложения в отношении пенсий в связи с прошлой работой по найму. Ниже приведены примеры положений, которые некоторые члены приняли в результате этих политических и административных соображений; государства могут договориться в двустороннем порядке о включении таких положений:

a) Положения, разрешающие исключительное налогообложение пенсионных выплат источника

Согласно такому положению, Статья составлена следующим образом:

При условии соблюдения положений пункта 2 Статьи 19 пенсии и другие аналогичные вознаграждения, выплачиваемые в данном Договаривающемся государстве резиденту другого Договаривающегося государства в связи с работой по найму в прошлом, подлежат налогообложению только в первом упомянутом государстве.

b) Положения, разрешающие неисключительное налогообложение пенсионных выплат источника

Согласно такому положению, государству источника предоставляется право на налогообложение пенсионных выплат, и правила Статьи 23А или 23Б имеют результатом, что это право является либо исключительным, либо просто предшествующим праву государства проживания. В этом случае Статья оформляется следующим образом:

При условии соблюдения положений пункта 2 Статьи 19 пенсии и другие аналогичные вознаграждения, выплачиваемые резиденту Договаривающегося государства в связи с работой по найму в прошлом, подлежат налогообложению только в этом государстве. Однако такие пенсии и другие аналогичные вознаграждения также могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, если выплата производится в этом государстве.

c) Положения, разрешающие ограниченное налогообложение пенсий источника

Согласно такому положению государству источника предоставляется право облагать налогом пенсионные выплаты, но это право ограничено лимитом, обычно выражаемым в процентах от выплаты. В этом случае Статья оформляется следующим образом:

1. При условии соблюдения положений пункта 2 Статьи 19 пенсии и другие аналогичные вознаграждения, выплачиваемые резиденту Договаривающегося государства в связи с прошлой работой по найму, могут облагаться налогом в этом государстве.

2. Однако такие пенсии и другие аналогичные вознаграждения могут также облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором они возникают, и в соответствии с законодательством этого государства, но взимаемый таким образом налог не должен превышать [процент] от общей суммы выплаты.

При использовании такого положения ссылка на пункт 2 Статьи 18 добавляется к пункту 2 Статьи 23A, чтобы гарантировать, что государству проживания, если оно применяет метод освобождения, разрешено облагать налогом пенсионные выплаты, но необходимо предоставить зачет налога, взимаемого государством источника.

d) Положения, разрешающие налогообложение пенсионных выплат источника только в том случае, если государство проживания не облагает налогом эти выплаты

Такое положение используется государствами, которые в первую очередь обеспокоены структурным несоответствием, описанным в пункте 14 выше. Затем добавляется пункт 2 следующей редакции:

2. Однако такие пенсии и другие аналогичные вознаграждения также могут облагаться налогом в том Договаривающемся государстве, в котором они возникают, если эти выплаты не облагаются налогом в другом Договаривающемся государстве в соответствии с обычными правилами его налогового законодательства.

16. Помимо причин, изложенных в пунктах 13 и 14 выше, при рассмотрении таких положений следует принимать во внимание различные политические и административные соображения.

17. Во-первых, государство проживания находится в лучшем положении для обеспечения адекватного налогообложения пенсионных выплат, поскольку этому государству легче учитывать мировой доход и, следовательно, общую способность платить налог получателя, чтобы запрашивать соответствующие ставки и индивидуальные пособия. Напротив, налогообложение пенсий у источника вполне может привести к чрезмерному налогообложению, когда государство источника взимает окончательный налог с общей выплаченной суммы. Если в государстве проживания взимаются небольшие налоги или они не взимаются совсем (например, из-за имеющихся пособий), пенсионер может не иметь возможности претендовать на зачет налога в государстве проживания для выплачиваемого налога. Однако некоторые государства пытались решить эту проблему, выплачивая свои индивидуальные пособия нерезидентам, которые получают почти весь свой доход из этих государств. Кроме того , некоторые государства разрешили налогообложение пенсионных выплат получателям - нерезидентам по предельной ставке, которая была бы применима, если бы этот получатель облагался налогом на мировой доход (однако эта система сопряжена с административными трудностями, поскольку требует определения размера мирового дохода нерезидента только для целей определения применимой ставки налога).

18. Во-вторых, соображения справедливости могут иметь значение, поскольку уровень пенсий, выплачиваемых в государстве источника, обычно устанавливается с учетом местных налоговых ставок. В этой ситуации лицо, эмигрировавшее в другое государство с другими налоговыми ставками, будет либо в выгодном, либо в невыгодном положении, получая пенсию после уплаты налогов, которая будет отличаться от той, которая предусмотрена пенсионной программой.

19. В-третьих, альтернативные положения, согласно которым существуют либо исключительные, либо ограниченные права источника налогообложения в отношении пенсий, требуют определения государства источника пенсии. Поскольку простая ссылка на пенсию, "выплачиваемую в" Договаривающемся государстве, может быть истолкована как означающая либо пенсию, выплачиваемую фондом, учрежденным в этом государстве, либо пенсию, полученную за работу, выполненную в государстве, государства, использующие такую формулировку, должны пояснить, как она должна интерпретироваться и применяться.

19.1 На концептуальном уровне государством источника можно считать государство, в котором учрежден фонд, государство, в котором была выполнена соответствующая работа, или государство, в котором были запрошены вычеты. Каждый из этих подходов вызовет трудности в случае, если лица, которые работают более чем в одном государстве, меняют место жительства в течение своей карьеры или получают пенсию из фондов, учрежденных в государстве, отличном от того, в котором они работали. Например, многие люди в настоящее время проводят значительную часть своей карьеры за пределами государства, в котором созданы их пенсионные фонды и из которого в конечном итоге выплачиваются их пенсионные пособия. В таком случае рассмотрение государства, в котором учрежден фонд, как государства источника, казалось бы, трудно оправдать. Альтернатива рассмотрения в качестве государства источника государства, где выполнялась работа или запрашиваемые вычеты, решила бы этот вопрос, но создала бы административные трудности как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов, особенно в случае, если лица работали во многих государствах на протяжении их карьеры, поскольку это создало бы возможность того, что разные части одной и той же пенсии будут иметь разные государства источника.

19.2 Государства, которые хотят использовать положения, согласно которым существуют либо исключительные, либо ограниченные права источника налогообложения в отношении пенсий, должны учитывать эти вопросы, связанные с определением государства источника пенсий. Поэтому им следует решить административные трудности, которые возникнут в связи с правилом, которое они принимают для этой цели, например, чтобы избежать ситуаций, когда два государства будут претендовать на право источника налогообложения в отношении одной и той же пенсии

20. В-четвертых, еще один аргумент против этих альтернативных положений заключается в том, что исключительное налогообложение государством проживания означает, что пенсионерам нужно только соблюдать налоговые правила своего государства проживания в отношении выплат, предусмотренных Статьей 18. Однако,

если ограниченное или исключительное налогообложение источника пенсий разрешено , пенсионер должен будет соблюдать налоговые правила обоих Договаривающихся государств.

21. Однако исключительное налогообложение резидента может вызвать опасения по поводу непредставления отчетности о доходах от иностранной пенсии. Однако обмен информацией в сочетании с адекватными системами соблюдения требований налогоплательщиками снизит частоту непредставления отчетов о зарубежных пенсионных выплатах.

Пенсии, освобожденные от налогообложения

22. Как упоминалось в пункте 9 выше, некоторые государства не облагают пенсионные выплаты налогом в целом или иным образом освобождают от налогообложения отдельные категории или части пенсионных выплат. В этих случаях положения Статьи, которая предусматривает налогообложение пенсий в государстве проживания, могут привести к налогообложению этим государством пенсий, которые не должны были облагаться налогом, и размер которых вполне мог быть определен с учетом этого освобождения. Это может привести к неоправданным финансовым затруднениям для получателя пенсии.

23. Чтобы избежать проблем, возникающих из-за такого несоответствия, некоторые государства включают в свои налоговые соглашения положения о сохранении режима освобождения от налогообложения пенсий, когда получатель является резидентом другого Договаривающегося государства. Эти положения могут быть ограничены определенными категориями пенсий или могут решать проблему более комплексно. Примером последнего подхода может быть положение следующей редакции:

Несмотря на какое-либо положение настоящей Конвенции, любая пенсия или другое аналогичное вознаграждение, выплачиваемое резиденту одного Договаривающегося государства в связи с прошлой работой по найму, выполняемой в другом Договаривающемся государстве, освобождается от налога в первом упомянутом государстве, если эта пенсия или другое вознаграждение было бы освобожденным от налога в другом государстве, если бы получатель был резидентом этого другого государства.

Вопросы, связанные с установленными законом программами социального обеспечения

24. В зависимости от обстоятельств социальные выплаты могут подпадать под действие настоящей Статьи как "пенсии и другие аналогичные вознаграждения в связи с работой по найму в прошлом", в соответствии со Статьей 19 как "пенсия(и), выплачиваемые Договаривающимся государством или из фондов, созданных им ... в отношении услуг, оказанных этому государству ..." или в соответствии со Статьей 21 как "статьи дохода ... не упомянутые в предыдущих Статьях". Социальные выплаты подпадают под действие данной Статьи, если они выплачиваются в связи с работой по

найму в прошлом, если не применяется пункт 2 Статьи 19 (см. ниже). О социальной выплате можно сказать, что она выплачивается "в связи с работой по найму в прошлом ", если работа по найму является условием для получения этой выплаты. Например, это будет так, если соответствующая программа социального обеспечения предусматривает следующее:

- размер пенсии определяется на основе только стажа работы по найму или дохода от работы по найму или обоих таких пунктов, если годы, когда человек не работал, не приводили к пенсионным выплатам,

- размер пенсии определяется на основе взносов в программу, которые производятся при условии занятости по найму и в зависимости от периода занятости по найму, или

- размер пенсии определяется на основе стажа работы по найму и либо взносов в программу, либо инвестиционного дохода программы, или обоих пунктов.

25. Пункт 2 Статьи 19 будет применяться к социальной выплате, подпадающей под действие Статьи 18, за исключением того факта, что работа по найму в прошлом, в счет которой она выплачивалась, представляла собой услуги, оказанные государству, его политическому подразделению или местному органу власти, отличные от услуг, указанных в пункте 3 Статьи 19.

26. Социальные выплаты, не подпадающие под действие Статьи 18 или 19, подпадают под действие Статьи 21. Это может иметь место, например, в отношении выплат самозанятым лицам, а также пенсии, основанной исключительно на ресурсах, возрасте или инвалидности, которые могут выплачиваться независимо от работы по найму в прошлом или факторов, связанных с работой по найму в прошлом (например, стаж работы по найму или взносы, сделанные во время работы по найму).

27. Однако некоторые государства рассматривают пенсии, выплачиваемые в рамках государственной пенсионной программы, которая является частью их системы социального обеспечения, аналогичной государственным пенсиям. На этом основании такие государства утверждают, что государство источника, т.е. государство, из которого выплачивается пенсия, должно иметь право облагать налогом все такие пенсии. Многие Конвенции, заключенные этими государствами, содержат положения на этот счет, иногда включая также другие выплаты, производимые в соответствии с законодательством о социальном обеспечении государства источника. Договаривающиеся государства, придерживающиеся такой точки зрения, могут на двусторонней основе согласовать дополнительный пункт к Статье, дающий государству источника право на налоговые выплаты, производимые в соответствии с его законодательством о социальном обеспечении. Такой пункт может быть составлен в следующей редакции:

Несмотря на положения пункта 1, пенсии и другие выплаты, производимые в соответствии с законодательством о социальном обеспечении Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом государстве.

Если государство, резидентом которого является получатель таких выплат, применяет метод налогового освобождения, платежи будут облагаться налогом только в государстве источника, в то время как государства, использующие метод зачета, могут облагать налогом платежи и учитывать налог, взимаемый в государстве источника. Некоторые государства, использующие метод налогового зачета в качестве общего метода в своих соглашениях, могут, однако, считать, что государство источника должно иметь исключительное право облагать налогом такие выплаты. Поэтому таким государствам следует заменить слова "должны облагаться налогом" словами "могут облагаться налогом" в приведенной выше редакции положения.

28. Хотя вышеупомянутая редакция положения относится к законодательству о социальном обеспечении каждого Договаривающегося государства, существуют пределы его охвата.

"Социальное обеспечение" обычно относится к системе обязательного страхования, которую государство вводит для обеспечения своего населения минимальным уровнем дохода или пенсионных пособий или для смягчения финансовых последствий таких событий, как безработица, травмы, связанные с работой, болезнь или смерть. Общей чертой систем социального обеспечения является то, что размер пособий определяется государством. Выплаты, которые могут быть охвачены этим положением, включают пенсии, доступные для населения в рамках государственной пенсионной системы, выплаты пенсий по старости, а также выплаты по безработице, инвалидности, беременности и родам, пособие по случаю потери кормильца, болезни, социальная помощь и выплаты по защите семей, которые производятся государством или государственными организациями, созданными для управления распределяемыми фондами. Поскольку в системах социального обеспечения Договаривающихся государств могут быть существенные различия, важно, чтобы государства, которые намереваются использовать указанную редакцию положения, убеждались в ходе двусторонних переговоров, что у них есть общее понимание того, что положение будет охватывать.

Вопросы, связанные с индивидуальными пенсионными программами

29. Во многих государствах льготный налоговый режим (обычно в форме отсрочки налогообложения, описанной в пункте 9 выше) доступен некоторым индивидуальным частным сберегательным программам, созданным для предоставления пенсионных пособий. Эти индивидуальные пенсионные программы обычно доступны для лиц, не имеющих доступа к пенсионным программам, связанным с трудоустройством по найму ; однако они также могут быть доступны для работников по найму, желающих дополнить пенсионные пособия, которые они будут получать в рамках своего

социального страхования и пенсионных программ, связанных с трудоустройством по найму. Эти программы принимают различные правовые формы. Например, это могут быть банковские сберегательные счета, индивидуальные инвестиционные фонды или индивидуально оформленные полисы полного страхования жизни. Их общая черта - льготный налоговый режим, при котором размер взносов ограничен.

30. В применении таких программ возникают многие трансграничные вопросы относительно программ, связанных с трудоустройством по найму, такие как налоговый режим в одном Договаривающемся государстве в отношении взносов в такую программу, установленную в другом государстве (см. пункты 31-65 ниже). Однако могут возникнуть вопросы, которые являются специфическими для индивидуальных пенсионных программ и которые, возможно, потребуется решить индивидуально во время переговоров по двусторонней Конвенции. Одним из таких вопросов является налоговый режим в каждом государстве по отношению к доходам, получаемым по такой программе, установленной в другом государстве. Во многих государствах есть правила (такие как правила иностранных инвестиционных фондов (FIF), которые при определенных обстоятельствах относят доход траста к учредителю или выгодоприобретателю, либо правила, которые предусматривают начисление налога на прибыль в отношении определенных типов инвестиций, включая полисы полного страхования жизни), которые при определенных обстоятельствах могут привести к налогообложению доходов, полученных в рамках индивидуальной пенсионной программы, учрежденной за рубежом. Государства, которые считают такой результат неприемлемым в свете своего подхода к налогообложению пенсионных сбережений, могут пожелать предотвратить такое налогообложение. Положение, касающееся этого вопроса и ограничивающееся теми программами, которые признаны индивидуальными пенсионными программами, можно было бы сформулировать в следующей редакции:

Для целей расчета налога, подлежащего уплате в одном Договаривающемся государстве физическим лицом, которое является резидентом этого государства и которое ранее было резидентом другого Договаривающегося государства, любой доход , полученный в рамках соглашения,

a) заключенного с лицом, зарегистрированным за пределами первого упомянутого государства, с целью обеспечения пенсионных выплат для этого лица,

b) в котором лицо участвует и участвовало, когда оно было резидентом другого государства,

c) которое признается компетентным органом первого упомянутого государства как в целом соответствующий индивидуальной пенсионной программе, признанной в качестве таковой для налоговых целей этим государством,

рассматривается как доход, полученный в рамках индивидуальной пенсионной программы, установленной в этом государстве. Этот пункт никоим образом не

ограничивает налогообложение любого дохода, распределяемого в соответствии с механизмом.

Налоговый режим для взносов в иностранные пенсионные программы

A. Общие замечания

31. Особенностью многонациональных корпораций является то, что их персонал, как ожидается, время от времени будет работать за пределами страны резиденства. 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 резиденства 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 резиденства. 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 резиденства, пенсионные взносы в программу, предусмотренную в этой стране, как правило, по-прежнему подлежат налоговой льготе. Однако зачастую взносы, выплачиваемые в стране резиденства работающим за границей лицом, не подпадают под действие льготы ни в стране резиденства, ни в стране пребывания. В таком случае сохранение участия в пенсионной программе в стране резиденства 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 резиденства.

34. Однако некоторые страны-члены, возможно, не считают, что решить эту проблему можно с помощью положения договора, предпочитая, в частности, вносить

поправку в пенсионную программу с целью обеспечения вычета из налогов взносов в государстве пребывания. Другие страны могут выступать против включения такого положения в договор, если внутреннее законодательство допускает налоговые льготы только в отношении взносов, выплачиваемых резидентами. В таких случаях не представляется целесообразным включать предлагаемое положение в двусторонний договор.

35. Предлагаемое положение регулирует взносы во все виды пенсионных программ, включая индивидуальные пенсионные программы, а также программы социального страхования. Многие страны-члены заключили двусторонние соглашения об объединении социального страхования, которые могут помочь избежать проблемы, связанной с взносами в программы социального страхования; эти соглашения, однако, обычно не регулируют налоговый режим взносов, пересылаемых в другие страны. В случае корпоративной пенсионной программы, взносы в которую делают и работодатель, и наемный работник, данное положение охватывает оба этих взноса. Кроме того, данное положение не ограничивается вопросом налогового вычета взносов , поскольку оно регулирует все аспекты налогового режима взносов применительно к физическому лицу, получающему доходы от пенсионной программы. Таким образом, это положение касается таких вопросов, как: должен ли или нет облагаться налогом доход от работы по найму работника, которым является взнос, а также должен ли или нет облагаться налогом инвестиционный доход физического лица, полученный от взносов. Тем не менее это положение не касается налогообложения доходов пенсионных фондов (этот вопрос рассматривается в пункте 69, ниже). Договаривающиеся государства, желающие изменить сферу применения данного положения в отношении любого из этих вопросов, могут сделать это в рамках двусторонних переговоров.

B. 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 резиденства 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.

C. 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:

a) термин "пенсионная программа" означает механизм, в котором участвует данное физическое лицо с целью обеспечения выплаты пособий после выхода на пенсию в связи с предоставлением услуг, указанных в пункте 1; и

b) пенсионная программа признается в целях налогообложения в государстве, если взносы в программу соответствуют требованиям для уменьшения налога в этом государстве.

D. Характеристики предлагаемого положения

39. В следующих пунктах рассматриваются основные характеристики предлагаемого положения, изложенного в пункте 37, выше.

40. Пункт 1 предлагаемого положения содержит характеристики и самого физического лица, и взносов, к которым это положение применяется. В нем также изложен принцип, согласно которому взносы, внесенные физическим лицом или от имени физического лица, предоставляющего услуги в одном Договаривающемся государстве (государство пребывания), в определенную пенсионную программу в другом Договаривающемся государстве (государство резиденства), 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. Налоговые послабления в счет взносов в пенсионную программу в стране резиденства на указанных условиях может быть предоставлена или в стране резиденства, 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 резиденства 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 явно 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 резиденства, по-прежнему соответствуют требованиям для предоставления там налоговой скидки, но это происходит не всегда. Поэтому предлагаемое положение применяется к нерезидентам, работающим в государстве пребывания, а также к лицам, которые приобретают там статус резидента. В некоторых странах-членах внутреннее законодательство может ограничивать налоговые вычеты взносами, вносимыми резидентами, и эти страны-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 резиденства 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 страны резиденства, 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 резиденства, 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 стране резиденства. Выражение "признанная в целях налогообложения" определено в подпункте 2б предлагаемого положения; это выражение не связана с определением термина

"признанный пенсионный фонд" в подпункте и) пункта 1 Статьи 3 и поэтому применяется независимо от того, является ли пенсионная программа "признанным пенсионным фондом". 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 (независимо от того, является ли он "признанным пенсионным фондом"), 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 резиденства, 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 резиденства. Если нормы государства пребывания в отношении признания пенсионных программ носят более ограничительный характер, нежели действующие в государстве резиденства, физическое лицо может посчитать, что взносы в пенсионную программу государства его резиденства подпадают под менее благоприятный режим в период его работы в государстве пребывания, нежели в период работы в государстве резиденства.

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 резиденства. 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 резиденства 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:

с) используемая взамен пенсионная программа, которая, по существу, аналогична пенсионной программе, признанной компетентными органами одного Договаривающегося государства в соответствии с подпунктом б пункта 1, считается таким же образом признанной пенсионной программой.

55. Пункт 1 также предусматривает предоставление налоговой льготы государством пребывания, если характеристики физического лица и взносов подпадают под условия положения. Вкратце, взносы должны иметь такой налоговый режим, который соответствует тому режиму, который бы имели такие взносы при их внесении в программу, созданную в государстве пребывания. Таким образом, взносы должны подпадать под такую же налоговую льготу (например, подлежать налоговому вычету) в отношении как физического лица, так и его работодателя (когда такое лицо работает по найму, и взносы осуществляются работодателем), как если бы такие взносы осуществлялись в пенсионную программу в государстве пребывания. Кроме того, такой же режим должен быть предоставлен в отношении налогообложения дохода работника от работы по найму, получаемого от взноса либо в иностранную, либо в местную пенсионную программу (см. пункт 58, ниже).

56. Разумеется, такая мера применительно к налоговой льготе не обязательно обеспечивает эквивалентный налоговый режим в отношении взносов, внесенных в период работы физического лица за границей, и взносов, внесенных в период его работы в стране резиденства. 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 резиденства 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 резиденства, 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, или от коммерческого дохода, или от всего дохода) или в форме налогового зачета.

58. Для физического лица, которое участвует в пенсионной программе, связанной с работой по найму (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 резиденства 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 резиденства, 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 а) пункта 2 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 а) пункта 2 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 a) пункта 2 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 попадала 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 b) пункта 2 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 своей стране резиденства, правильным представляется ограничить применение положения взносами, которые удовлетворяли бы требованиям для налоговой льготы, если бы данное физическое лицо оставалось в стране резиденства. Для этой цели сфера применения положения ограничивается только такими взносами, которые соответствуют требованиям для налоговой льготы в этом государстве. Как уже объяснялось в пункте 49 выше, признание пенсионной программы для целей налогообложения не связано с вопросом о том, является ли пенсионный план "признанным пенсионным фондом" согласно определению этого термина в подпункте и) пункта 1 Статьи 3.

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 при перенесении 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 Договаривающемся государстве, в другую программу, действующую в другом Договаривающемся 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 Договаривающемся государстве, в программу в другом государстве. В этом случае то Договаривающееся 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 для 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.

Как поясняется в пунктах 10.7 и 10.8 Комментария к Статье 3, государства могут предпочесть просто ссылаться на доход "признанного пенсионного фонда" при разработке такого положения.

Замечания к Комментарию

70. Относительно пунктов 24 и 26, Нидерланды придерживаются мнения, что выплаты по социальному обеспечению могут в некоторых случаях подпадать под действие Статьи 15, если они выплачиваются во время того, как работа по найму продолжается.

71. Относительно пункта 24, Германия считает, что, если размер пенсии по социальному обеспечению определяется на основе взносов в программу со стороны работника, эта пенсия не может рассматриваться как подпадающая под действие Статьи 18.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 19

ОТНОСИТЕЛЬНО ВЗИМАНИЯ НАЛОГА С ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ ЗА ГОСУДАРСТВЕННУЮ СЛУЖБУ

1. Положения этой статьи касаются заработной платы, окладов, пенсий и других видов вознаграждения за государственную службу. Аналогичные положения в старых двусторонних Конвенциях были сформулированы с целью соответствовать правилам международного этикета и взаимного уважения между суверенными государствами, поэтому они были весьма ограничены в сферах действия. Однако значение и сфера применения Статьи 19 выросли в связи с тем, что в результате роста государственного сектора во многих странах значительно расширилась деятельность правительств за рубежом. Согласно первоначальному варианту пункта 1 статьи 19 Проекта Конвенции 1963 года государство-плательщик имело право на налоговые платежи, произведенные за услуги, оказанные этому государству или его политическому подразделению или местному органу власти. Было использовано выражение "может облагаться налогом", что не означало исключительного права на налогообложение.

2. В типовой Конвенции 1977 года пункт 1 был разделен на два пункта: пункт 1, касающийся окладов, заработной платы и другого аналогичного вознаграждения, кроме пенсии, и пункт 2, касающийся пенсий. В отличие от первоначального положения, подпункты а) пунктов 1 и 2 основаны на принципе, согласно которому государство-плательщик имеет исключительное право облагать выплаты налогом. Таким образом, страны, использующие метод зачета в качестве общего метода освобождения от двойного налогообложения в своих Конвенциях, в качестве исключения из этого метода обязаны освобождать от налогообложения такие выплаты для своих резидентов, которые рассматриваются в пунктах 1 и 2. Если оба Договаривающихся государства применяют метод освобождения от двойного налогообложения, они могут продолжать использовать выражение "может облагаться налогом" вместо "подлежит только налогообложению". Конечно, в отношении таких стран эффект одинаков, независимо от того, какое из этих выражений они используют. Подразумевается, что выражение "подлежит только налогообложению" не препятствует Договаривающемуся государству принимать во внимание доход, освобожденный в соответствии с подпунктом а) пунктов 1 и 2, при определении ставки налога, применимой при обложении таким налогом дохода, полученного его резидентами из других источников. Принцип предоставления исключительного права на налогообложение государству-плательщику содержится во многих существующих Конвенциях между странами- членами ОЭСР; поэтому можно говорить о том, что принцип был принят на международном уровне. Принцип также соответствует концепции международного этикета, лежащей в основе данной статьи, и положениям Венских Конвенций о дипломатических и консульских сношениях. Следует, однако,

отметить, что эта статья не предназначена для ограничения действия каких-либо норм, вытекающих из международного права, в случае дипломатических представительств и консульских учреждений (см. статью 28), а касается случаев, не охватываемых такими нормами.

2.1 В 1994 году в пункт 1 была внесена еще одна поправка, заменившая термин " вознаграждение" словами "жалованье, заработная плата и другие аналогичные вознаграждения". Эта поправка была призвана уточнить сферу применения статьи, которая применяется исключительно к государственным служащим и лицам, получающим пенсию за государственную службу в прошлом, а не к лицам, оказывающим независимые услуги государству или получающим пенсию в связи с оказанием таких услуг в прошлом.

2.2 В целом, страны-члены считают, что термин "жалованье, заработная плата и аналогичные уплаченные вознаграждения" включает также вознаграждение в неденежной форме, полученное в связи с услугами, оказанными подразделению государственного аппарата, исполнительному органу или его местному представительству (например, пользование местом жительства или автомобилем, медицинское страхование или страхование жизни, членство в клубах).

3. Положения настоящей статьи применяются к платежам, производимым не только подразделениями государственного аппарата, исполнительными органами или местными органами власти (в составляющих государствах или государствах, провинциях, департаментах, кантонах, округах, районах, муниципалитетах или группах муниципалитетов и т. д.).

4. Исключение из принципа предоставления исключительных налоговых полномочий государству-плательщику содержится в подпункте b) пункта 1. На этом фоне следует отметить, что в соответствии с вышеупомянутыми Конвенциями принимающему государству разрешается облагать налогом вознаграждение, выплачиваемое определенным категориям сотрудников иностранных дипломатических представительств и консульских учреждений, являющихся постоянными резидентами или гражданами этого государства. Учитывая, что пенсии, выплачиваемые отставным государственным служащим, для целей налогообложения следует рассматривать как заработную плату или оклад/жалованье, выплачиваемую таким работникам в течение периода работы, исключение, подобное тому, которое содержится в подпункте b) пункта 1, включено также в подпункт b) пункта 2, касающийся пенсий. Поскольку условие, изложенное в подразделе b) (ii) пункта 1, не может быть действительным в отношении пенсионера, единственным предварительным условием для получения государством-получателем права облагать налогом пенсию является то, что пенсионер обязан быть резидентом или гражданином такого государства.

5. Согласно статье 19 проекта Конвенции 1963 года, услуги, оказываемые государству, политическому подразделению или местному органу власти, должны

были оказываться "при выполнении функций правительственного характера". Это выражение было исключено из Типовой Конвенции 1977 года. Однако некоторые страны-члены ОЭСР считают, что такое исключение приведет к расширению сферы применения этой статьи. Договаривающиеся государства, придерживающиеся этой точки зрения и считающие такое расширение нежелательным, могут продолжать использовать выражение "при выполнении функций правительственного характера" в своих двусторонних Конвенциях, по возможности конкретизировав это выражение.

5.1 Хотя слово "пенсия" в обычном значении этого слова охватывает только периодические выплаты, слов "другое аналогичное вознаграждение", которые были добавлены в пункт 2 в 2005 году, достаточно, чтобы охватить в том числе непериодические выплаты. Например, единовременная выплата вместо периодических пенсионных выплат, которая производится бывшему государственному служащему после прекращения трудовой деятельности, может подпадать под действие пункта 2 настоящей статьи. Следует ли рассматривать конкретную единовременную выплату, произведенную в этих обстоятельствах, в качестве другого вознаграждения, аналогичного пенсии, подпадающей под действие пункта 2, или в качестве окончательного вознаграждения за выполненную работу, подпадающую под действие пункта 1,

— вопрос, который может быть решен с учетом факторов, представленных в пункте 5 комментария к статье 18.

5.2 Следует отметить, что выражение "из фондов, созданных" в подпункте a) пункта 2 подразумевает в том числе ситуацию, когда пенсия выплачивается не непосредственно государством, исполнительным органом или местным органом власти , а из отдельных фондов, созданных государственным органом. Кроме того, первоначальный капитал фонда не должен предоставляться государством, политическим подразделением или местным органом власти. Данное выражение охватывает платежи из частного фонда, созданного для государственного органа.

5.3 Проблема возникает в случае, когда пенсия выплачивается за оказание как частных, так и государственных услуг. Этот вопрос может часто возникать в тех случаях, когда человек работал как в частном, так и в государственном секторе и получает одну пенсию за оба периода работы. Это может произойти либо потому, что человек участвовал в одном и том же проекте на протяжении всей трудовой деятельности, либо потому, что возможен перенос пенсионных прав. Тенденция к большей мобильности между частным и государственным секторами может повысить значимость этого вопроса.

5.4 Если государственный служащий, оказавший услуги государству, передал право на пенсию из государственной системы в частную, то пенсионные выплаты будут облагаться налогом только в соответствии со статьей 18, поскольку такая выплата не отвечает техническому требованию подпункта 2 a).

5.5 В тех случаях, когда перенос осуществляется в противоположном направлении и пенсионные права передаются из частного сектора в государственный, некоторые государства облагают налогом все пенсионные выплаты в соответствии со статьей 19. Однако другие государства распределяют пенсионные выплаты на основе относительного источника пенсионных прав таким образом, что обе части облагаются налогом в соответствии со статьей

18. При этом некоторые государства считают, что, если один источник представляет собой основную сумму пенсии, такая пенсия должна рассматриваться как выплачиваемая исключительно из этого источника. Тем не менее общепризнано, что распределение часто вызывает значительные административные трудности.

5.6 Договаривающиеся государства могут быть обеспокоены потерей доходов или возможностью двойного неналогообложения, если режим пенсионных прав может быть изменен путем перевода фонда между государственными и частными схемами. Этому может противостоять распределение; однако для того, чтобы распределение можно было применять к пенсионным правам, которые переводятся из государственной системы в частную, Договаривающиеся государства могут в ходе двусторонних переговоров рассмотреть возможность распространения подпункта 2 а) на ту часть любой пенсии или другого аналогичного вознаграждения, которая выплачивается в связи с услугами, оказанными Договаривающемуся государству или его политическому подразделению или местному органу власти. Такое положение может быть сформулировано следующим образом:

2. а) Несмотря на положения пункта 1, часть любой пенсии или другого подобного вознаграждения, которая выплачивается в отношении услуг, оказанных Договаривающемуся государству или его политическому подразделению или местному органу власти, подлежит налогообложению только в этом Договаривающемся государстве.

В качестве альтернативы Договаривающиеся государства могут решить эту проблему, установив режим пенсий, общий для всех.

6. Пункты 1 и 2 не применяются, если услуги оказываются в связи с предпринимательской деятельностью, осуществляемой государством, одним из его политических подразделений или местными органами власти, выплачивающими заработную плату, оклад, пенсию или иное аналогичное вознаграждение. В таких случаях применяются обычные правила: Статья 15 для заработной платы и окладов, Статья 16 для вознаграждения директорам и других аналогичных выплат, Статья 17 для артистов и спортсменов и Статья 18 для пенсий. Договаривающиеся государства, желающие по конкретным причинам отказаться от пункта 3 в своих двусторонних Конвенциях, могут сделать это, включив в пункты 1 и 2 услуги, оказываемые в связи с предпринимательской деятельностью. С учетом конкретных функций, выполняемых некоторыми государственными органами, например, государственными железными

дорогами, почтой, государственными театрами и т. д., Договаривающиеся государства, желающие сохранить пункт 3, в ходе двусторонних переговоров могут договориться о включении окладов, заработной платы, пенсий и других аналогичных вознаграждений в положения пунктов 1 и 2, выплачиваемых такими органами, даже если можно сказать , что они осуществляют предпринимательскую деятельность.

Замечание по поводу комментария

7. Нидерланды не придерживаются толкования, приведенного в пунктах 5.4 и 5.6. Распределение пенсионных выплат на основе относительного источника пенсионных прав, а также частной или государственной занятости в Нидерландах возможно, если пенсионные права передаются из государственной пенсионной системы в частную.

Оговорки по данной статье

8. Германия оставляет за собой право включить положение, охватывающее услуги, оказываемые специальным частноправовым учреждениям, служащим государственным целям и финансируемым из государственных бюджетов, например, Институту Гете или Германской службе академических обменов, а также вознаграждение, выплачиваемое специалисту или добровольцу, направленному в Договаривающееся государство по программе содействия развитию, за государственные услуги в соответствии со Статьей 19.

9. Соединенные Штаты оставляют за собой право изменить текст, указав, что его применение не ограничивается статьей 1.

10. [Удалено]

11. Франция оставляет за собой право указать в своих Конвенциях, что заработная плата, оклады и другие аналогичные вознаграждения, выплачиваемые Договаривающимися государствами, его исполнительными органами и местными подразделениями физическому лицу за услуги, оказанные этому государству, подразделению или органу, подлежат налогообложению только в этом государстве, если физическое лицо является гражданином обоих Договаривающихся государств. Кроме того, Франция оставить позицию в отношении подраздела b) ii) пункта 1 без изменений ввиду трудностей, возникающих в связи с этим положением.

12. [Удалено]

13. Франция считает, что сфера применения Статьи 19 должна охватывать следующие области:

— вознаграждение, выплачиваемое публичными юридическими лицами государства или его политическим подразделением или органом местного самоуправления, поскольку личность плательщика менее значима, чем публичный характер дохода;

— публичное вознаграждение артистов эстрады и спортсменов в соответствии с формулировкой в Типовой Конвенции до 1995 года (без применения критерия деловой

активности, редко уместного в этих случаях), если Статья 17 не содержит положения, аналогичного предложенному в пункте 14 комментария к Статье 17.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 20

О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ УЧАЩИХСЯ

1. Правило, изложенное в этой статье, касается определенных выплат на содержание и обучение, получаемых студентами или стажерами. Все платежи, полученные из источников за пределами государства, в котором находится соответствующий студент или стажер, не облагаются налогом в этом государстве.

2. Слово "немедленно" было включено в типовую Конвенцию 1977 года для того, чтобы разъяснить, что эта статья не распространяется на лицо, которое когда-то было резидентом Договаривающегося государства, но впоследствии изменило место жительства, переместившись в третье государство до посещения другого Договаривающегося государства.

3. Статья распространяется только на платежи, полученные в целях содержания или обучения получателя. Таким образом, он не применяется к платежу или любой его части, являющейся вознаграждением за услуги, оказанные получателем; такой платеж регулируется Статьей 15 (или Статьей 7 в случае оказания независимых услуг). Однако в тех случаях, когда обучение получателя предполагает наличие опыта работы, необходимо проводить различие между оплатой услуг и оплатой содержания, образования или профессиональной подготовки получателя. Тот факт, что выплачиваемая сумма аналогична сумме, выплачиваемой лицам, предоставляющим аналогичные услуги и не являющимся студентами или стажерами, обычно указывает на то, что оплата является вознаграждением за услуги. Кроме того, платежи за содержание , образование или профессиональную подготовку не должны превышать уровень расходов, которые могут быть понесены в случае оплаты содержания, образования или профессиональной подготовки получателя.

4. Данная статья применяется только к платежам, полученным из источников за пределами государства, где студент или стажер присутствует исключительно в целях получения образования или профессиональной подготовки. Платежи, поступающие из источников в пределах этого государства, охватываются другими статьями Конвенции: например, если во время своего пребывания в первом упомянутом государстве студент или стажер остается резидентом другого государства в соответствии со Статьей 4, такие платежи, как субсидии или стипендии, которые не охватываются другими положениями Конвенции (например, Статьей 15), будут облагаться налогом только в государстве его пребывания в соответствии с пунктом 1 Статьи 21. Для целей настоящей статьи платежи, производимые резидентом Договаривающегося государства , или от его имени, или осуществляемые постоянным представительством, которое

такое лицо имеет в этом государстве, не считаются происходящими из источников за пределами этого государства.

Оговорки по данной статье

5. Эстония и Латвия оставляют за собой право вносить поправки, касающиеся любого ученика или стажера, в данную статью.

6. В отношении стажера Япония оставляет за собой право ограничить период освобождения от налога сроком на один год в соответствии с данной статьей.

7. Соединенные Штаты оставляют за собой право предоставить частичное освобождение от уплаты налога на доходы от личных услуг, оказанных студентами и стажерами, а также дать свое определение понятию "стажер".

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 21

О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ПРОЧИХ ДОХОДОВ

1.1 Настоящая статья устанавливает общее правило, касающееся доходов, не рассматриваемых в предыдущих статьях Конвенции. Рассматриваемый доход — это не только доход класса, который прямо не рассматривается, но и доход от источников, которые прямо не упоминаются. Сфера применения этой статьи не ограничивается доходами, возникающими в Договаривающемся государстве; она распространяется также на доходы от третьих государств. Если, например, лицо, которое является резидентом двух Договаривающихся государств в соответствии с положениями пункта 1 Статьи 4, считается резидентом только одного из этих государств в соответствии с положениями пункта 2 или 3 этой статьи, настоящая статья не позволит другому государству облагать налогом это лицо с доходов, возникающих в третьих государствах, даже если это лицо является резидентом другого государства в рамках внутреннего права (см. также пункт 8.2 комментария к Статье 4 в отношении действия пунктов 2 и 3 Статьи 4 для целей Конвенций, заключенных между другим государством и третьими государствами).

Пункт 1

2. В соответствии с этим пунктом исключительное право на налогообложение предоставляется государству пребывания. В случае конфликта между двумя государствами пребывания, Статья 4 распределяет право налогообложения в отношении доходов третьего государства.

3. Правило, изложенное в этом пункте, применяется независимо от того, осуществляется ли право на налогообложение государством пребывания, и поэтому, когда доход поступает из другого Договаривающегося государства, такое государство не может взимать налог, даже если доход не облагается налогом в первом упомянутом государстве. Аналогичным образом, когда доход возникает в третьем государстве и получатель этого дохода рассматривается как резидент обоими Договаривающимися

государствами в соответствии с их внутренним законодательством, применение Статьи 4 приведет к тому, что получатель рассматривается как резидент только одного Договаривающегося государства и подлежит всеобъемлющему налогообложению (" полное налоговое обязательство") только в этом государстве. В этом случае другое Договаривающееся государство не может облагать налогом доход, полученный от третьего государства, даже если получатель не облагается налогом в государстве, резидентом которого он считается в соответствии со Статьей 4. Во избежание неуплаты налогов Договаривающиеся государства могут согласиться ограничить сферу применения настоящей статьи доходом, облагаемым налогом в Договаривающемся государстве, резидентом которого является получатель, и могут соответствующим образом изменить положения этого пункта. В сущности, данная проблема является лишь частным аспектом общей проблемы, рассматриваемой в пунктах 34 и 35 комментария к Статье 23 А.

Пункт 2

4. Данный пункт предусматривает исключение из положений пункта 1, когда доход связан с деятельностью постоянного представительства, которое резидент одного Договаривающегося государства имеет в другом таком государстве. Этот пункт включает доходы от третьих государств. В таком случае право на взимание налога предоставляется Договаривающемуся государству, в котором находится постоянное представительство. Пункт 2 не применяется к недвижимому имуществу, в отношении которого, согласно пункту 4 Статьи 6, государство постоянного местонахождения имеет преимущественное право на взимание налогов (см. пункты 3 и 4 комментария к Статье 6). Таким образом, недвижимое имущество, находящееся в одном Договаривающемся государстве и составляющее часть коммерческой собственности постоянного представительства предприятия этого государства, находящегося в другом Договаривающемся государстве, подлежит налогообложению только в первом упомянутом государстве, в котором находится такое имущество и резидентом которого является получатель дохода. Вышеуказанное согласуется с правилами, изложенными в Статьях 13 и 22 в отношении недвижимого имущества, поскольку пункт 2 данных статей применяется только к движимому имуществу постоянного представительства.

5. Этот пункт также охватывает случаи, не рассматриваемые в предыдущих статьях Конвенции, когда бенефициар и плательщик дохода являются резидентами одного и того же Договаривающегося государства, а доход приписывается постоянному представительству, которое располагается в другом Договаривающемся государстве. В этом случае право на взимание налога предоставляется Договаривающемуся государству, в котором находится постоянное представительство. В тех случаях, когда имеет место двойное налогообложение, государство пребывания должно предоставить льготу в соответствии с положениями Статьи 23 А или 23 В (см. пункт 9 комментария к этим Статьям). Статьи 23 А и 23 В.

5.1 Для целей настоящего пункта право или имущество, в отношении которых выплачивается доход, фактически связаны с постоянным представительством, если "экономическая" собственность на это право или имущество будет передана этому постоянному представительству в соответствии с принципами, разработанными в докладе комитета, озаглавленном "Закрепления прибыли за постоянными представительствами" (см. в частности, пункты 72-97 части I доклада) для целей применения пункта 2 Статьи 7. В контексте этого пункта "экономическое" владение правом или имуществом означает эквивалент владения для целей подоходного налога отдельным предприятием с сопутствующими выгодами и обременениями (например, право на доход, относящийся к владению этим правом или имуществом, право на любую имеющуюся амортизацию, потенциальная прибыль или возможный убыток от повышения стоимости или обесценения этого права или имущества).

5.2 В случае постоянного представительства предприятия, осуществляющего страховую деятельность, определение того, действительно ли какое-либо право или имущество связано с постоянным представительством, производится с должным учетом руководящих указаний, изложенных в части IV доклада комитета в отношении того, учитываются ли доходы от этого права или имущества при определении доходности постоянного представительства от суммы приписываемых ему инвестиционных активов (см. в частности, пункты 165-170 части IV). Поскольку данное руководство носит общий характер, налоговым органам следует рассмотреть вопрос о применении гибкого и прагматичного подхода, который учитывал бы разумное и последовательное применение данного руководства предприятием в целях выявления конкретных активов, связанных с постоянным представительством.

6. Некоторые государства, применяющие метод послабления (Статья 23 A), могут иметь основания подозревать, что режим, предоставляемый в пункте 2, может побудить предприятие Договаривающегося государства передать такие активы, как акции, облигации или патенты, к постоянному представительству, расположенному в другом Договаривающемся государстве, чтобы попасть под действие более благоприятного налогового режима. Помимо того факта, что пункт 9 Статьи 29 отрицает преимущества Статьи 23 A в случае договоренностей, принятых с этой целью, важно отметить, что требование о том, чтобы такие активы были "надежно закреплены " за таким постоянным представительством, требует большего, чем просто отражение этих активов в бухгалтерских книгах постоянного представительства для бухгалтерского учета (см. пункты 5.1 и 5.2 выше).

7. Некоторые страны сталкиваются с трудностями при рассмотрении доходов, возникающих в связи с определенными нетрадиционными финансовыми документами, когда стороны такого документа находятся в особых отношениях. Такие страны, возможно, пожелают добавить в статью 21 следующий пункт:

3. Если в силу особых отношений между лицом, указанным в пункте 1, и каким-либо другим лицом или между ними обоими и каким-либо третьим лицом сумма дохода, указанного в пункте 1, превышает сумму (если таковая имеется), которая была бы согласована между ними в отсутствие таких отношений, положения настоящей статьи применяются только к последней указанной сумме. В таком случае избыточная часть дохода остается облагаемой налогом в соответствии с законодательством каждого Договаривающегося государства с должным учетом других применимых положений настоящей Конвенции.

Включение этого дополнительного пункта не должно иметь никаких последствий в отношении режима финансовых операций нового типа между независимыми лицами или в соответствии с другими положениями Конвенции.

8. Данный пункт ограничивает действие положений, касающихся налогообложения доходов, не рассматриваемых в других статьях, точно так же, как пункт 6 Статьи 11 ограничивает действие положений, касающихся налогообложения процентов. В целом, принципы, изложенные в пунктах 32-34 комментария к Статье 11, применимы и к данному пункту.

9. Хотя это ограничение может применяться к любому доходу, в противном случае подпадающему под действие Статьи 21, не предусматривается, что на практике оно, скорее всего, применяется к таким платежам, как алименты или выплаты по социальному обеспечению, но скорее всего оно будет наиболее уместным в тех случаях , когда определенные нетрадиционные финансовые инструменты заключаются при таких обстоятельствах и на таких условиях, что они не были бы заключены в отсутствие особых отношений (см. пункт 21.1 комментария к Статье 21).

10. Ограничение статьи 21 отличается от ограничения статьи 11 по двум важным аспектам. Во-первых, при наличии необходимых обстоятельств этот пункт допускает, что все платежи по нетрадиционному финансовому договору считаются чрезмерными. Во-вторых, доход, который исключается из сферы действия процентной статьи, может по-прежнему подпадать под действие какой-либо другой статьи Конвенции, как это разъясняется в пунктах 35-36 комментария к статье 11. Доход, к которому в противном случае применялась бы Статья 21, по определению не подпадает под действие какой-либо другой статьи. Таким образом, если ограничение, предусмотренное Статьей 21, исключает часть дохода из сферы действия этой статьи, то статьи 6-20 Конвенции вообще не применяются к этому доходу, и каждое Договаривающееся государство может облагать такой доход налогом в соответствии со своим внутренним законодательством.

11. Однако к таким доходам будут по-прежнему применяться другие положения Конвенции, такие как Статья 23 ("Освобождение от двойного налогообложения"), Статья 25 ("Процедура взаимного согласования") и Статья 26 ("Обмен информацией").

12. [Удалено]

Оговорки по данной статье

13. Австралия, Канада, Мексика, Новая Зеландия, Словацкая Республика и Чили сохраняют свою позицию по этой статье неизменной и хотели бы сохранить право на налогообложение доходов, полученных из источников в их собственной стране.

14. Финляндия и Швеция хотели бы сохранить за собой право облагать налогом определенные аннуитеты и аналогичные выплаты нерезидентам, если такие выплаты производятся за счет пенсионного страхования, выданного в их соответствующей стране.

15. Великобритания желает сохранить право на налоговые поступления, выплачиваемые его резидентами нерезидентам в виде доходов от управления трастом или имуществом покойных лиц.

16. Япония оставляет за собой право облагать налогом доход от определенной контрактной договоренности, которая дает основание для вычета в целях определения налогооблагаемого дохода плательщика в Договаривающемся государстве, резидентом которого он является.

17. Соединенные Штаты оставляют за собой право предусмотреть освобождение от уплаты алиментов в обоих государствах.

18. Соединенные Штаты оставляют за собой право в соответствии со своим внутренним законодательством облагать налогом гарантийные сборы, характеризуемые как другие доходы, выплачиваемые "экспатриированным юридическим лицом" связанному лицу в течение периода до десяти лет.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 22

О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ КАПИТАЛА

1. Настоящая статья рассматривает только налоги на капитал, исключая налоги на имущество и наследство, а также на подарки и плату за перевод средств. Налоги на капитал, рассматриваемые в данной статье, относятся к налогам, указанным в статье 2

2. Налоги на капитал обычно представляют собой дополнительное налогообложение доходов от капитала. Следовательно, налоги на данный элемент капитала могут взиматься исключительно государством, которое имеет право облагать налогом доход с этого элемента капитала. Однако нельзя ссылаться только на правила, касающиеся налогообложения такого класса доходов, поскольку не все статьи доходов подлежат налогообложению исключительно в одном государстве.

3. Таким образом, в статье перечисляются первые объекты собственности, которые могут облагаться налогом в государстве, в котором такие объекты расположены. К этой категории относятся недвижимое имущество, упомянутое в статье 6, которым владеет резидент Договаривающегося государства и которое находится в другом Договаривающемся государстве (пункт 1), и движимое имущество, составляющее часть

коммерческой собственности постоянного представительства предприятие Договаривающегося государства в другом Договаривающемся государстве (пункт 2).

3.1 Для целей настоящего пункта имущество, в отношении которых выплачивается доход, фактически связано с постоянным представительством, если "экономическая" собственность на это право или имущество будет передана этому постоянному представительству в соответствии с принципами, разработанными в докладе комитета, озаглавленном "Закрепления прибыли за постоянными представительствами" (см. в частности, пункты 72-97 части I доклада) для целей применения пункта 2 Статьи 7. В контексте этого пункта "экономическое" владение правом или имуществом означает эквивалент владения для целей подоходного налога отдельным предприятием с сопутствующими выгодами и обременениями (например, право на доход, относящийся к владению этим правом или имуществом, право на любую имеющуюся амортизацию, потенциальная прибыль или возможный убыток от повышения стоимости или обесценения этого права или имущества). Поэтому одного факта, что имущество было учтено для целей бухгалтерского учета в балансовом отчете, подготовленном для постоянного представительства, недостаточно для вывода о том, что оно действительно связано с этим постоянным представительством.

3.2 В случае постоянного представительства предприятия, осуществляющего страховую деятельность, определение того, действительно ли какое-либо право или имущество связано с постоянным представительством, производится с должным учетом руководящих указаний, изложенных в части IV доклада комитета в отношении того, учитываются ли доходы от этого права или имущества при определении доходности постоянного представительства от суммы приписываемых ему инвестиционных активов (см. , в частности, пункты 165-170 части IV). Поскольку данное руководство носит общий характер, налоговым органам следует рассмотреть вопрос о применении гибкого и прагматичного подхода, который учитывает разумное и последовательное применение предприятием данного руководства с целью определить конкретные активы, составляющие часть коммерческой собственности постоянного представительства.

4. Как правило, морские и воздушные суда, эксплуатируемые в международных перевозках, и движимое имущество, относящееся к эксплуатации таких морских или воздушных судов, подлежат налогообложению только в государстве пребывания (пункт 3). Это правило соответствует положениям Статьи 8 и пункта 3 Статьи 13. Договаривающиеся государства, которые предпочли бы предоставить исключительное налоговое право государству, в котором находится место эффективного управления предприятием, относительно двусторонней Конвенции могут заменить пункт 3 положением, соответствующим положению, предложенному 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 в тех случаях, когда предприятие, владеющее имуществом , само эксплуатирует морские или воздушные суда, упомянутые в этом пункте, будь то для своей собственной транспортной деятельности или при аренде морских или воздушных судов на чартерных условиях, полностью оборудованных, укомплектованных и снабженных персоналом. Однако оно не применяется в тех случаях, когда предприятие, владеющее судами или воздушными судами, не эксплуатирует их (например, когда предприятие сдает имущество в аренду другому лицу, за исключением случаев нерегулярной аренды судна без экипажа (бэрбоут), как это указано в пункте 5 комментария к Статье 8). В таком случае капитал рассматривается в пункте 2 или 4.

5. Что касается элементов капитала, отличных от перечисленных в пунктах 1-3, то эта статья предусматривает, что они подлежат налогообложению только в Договаривающемся государстве, резидентом которого является лицо, которое является владельцем таких элементов (пункт 4).

6. Если положения пункта 4 применяются к элементам движимого имущества, находящегося под узуфруктом и двойное налогообложение сохраняется из-за несоответствия между внутренними законами, заинтересованные государства могут прибегнуть к процедуре взаимного согласования или урегулировать этот вопрос путем двусторонних переговоров.

7. В статье не предусмотрено никакого правила, предусматривающего удержание в счет уплаты долга. Законы стран-членов ОЭСР слишком различны, чтобы можно было найти общее решение для такого удержания. Проблема удержания долгов, которая может возникнуть, когда налогоплательщик и кредитор не являются резидентами одного и того же государства, рассматривается в пункте 4 Статьи 24.

8. [Изменена нумерация, внесены изменения]

Оговорки по данной статье

9. Финляндия оставляет за собой право облагать налогом акции или другие корпоративные права в финских компаниях, если владение такими акциями или другими корпоративными правами дает право на пользование недвижимым имуществом, находящимся в Финляндии и принадлежащим компании.

10. Новая Зеландия, Португалия и Турция оставляют свою позицию по данной статье без изменений, а именно, позицию относительно налога на капитал в этих странах.

11. Франция может согласиться с положениями пункта 4, но желает сохранить возможность применения положений своего законодательства в отношении налогообложения акций или прав на значительную долю участия в компании-резидента

Франции, или акций или прав компаний, активы которых состоят главным образом из недвижимого имущества, находящегося во Франции.

12. Дания, Норвегия и Швеция оставляют за собой право включить специальные положения в отношении капитала, представленного воздушными судами, эксплуатируемыми в международных перевозках, если они принадлежат авиатранспортному консорциуму Scandinavian Airlines System (SAS).

13. Испания оставляет за собой право облагать налогом капитал, представленный акциями или другими правами в компании, активы которой состоят главным образом из недвижимого имущества, находящегося в Испании, акциями или другими корпоративными правами, дающими ее владельцу право пользования недвижимым имуществом, находящимся в Испании, или акциями или другими правами, составляющими значительную долю участия в компании- резиденте Испании.

14. С учетом своего особого положения в области судоходства Греция сохранит свободу действий в отношении положений Конвенции, касающихся капитала, представленного судами в международном сообщении, и движимого имущества, относящегося к эксплуатации таких судов.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

ОТНОСИТЕЛЬНО МЕТОДОВ УСТРАНЕНИЯ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

I. Предварительные замечания

A. Сфера применения Статей

1.1 Настоящие статьи касаются так называемого юридического двойного налогообложения, когда один и тот же доход или капитал облагается налогом в руках одного и того же лица более чем одним государством.

2. Этот случай следует особенно отличать от так называемого экономического двойного налогообложения, то есть, когда два разных лица облагаются налогом в отношении одного и того же дохода или капитала. При возникновении проблем в области экономического двойного налогообложения, заинтересованные государства должны решить их в ходе двусторонних переговоров.

3. Международное юридическое двойное налогообложение может возникнуть в трех случаях:

a) если каждое Договаривающееся государство облагает одно и то же лицо налогом на его доход или капитал вне зависимости от места и источников их формирования (одновременная полная ответственность по налогу, см. пункт 4 ниже);

b) если лицо является резидентом Договаривающегося государства (R) [1- Относительно всего комментария к Статьям 23 A и 23 B буква "R" означает государство резидентства по смыслу Конвенции, "S" - государство источника или пребывания, а

"E" - государство, в котором находится постоянное представительство, подлежащее налогообложению в полном объеме в двух странах, но в разное время.] и получает доход от другого Договаривающегося государства (S или E) или владеет капиталом в нем, то оба государства облагают налогом этот доход или капитал (см. пункт 5 ниже);

c) если каждое Договаривающееся государство облагает одно и то же лицо, не являющееся резидентом ни одного из Договаривающихся государств, налогом на доход , полученный от одного Договаривающегося государства, или капитал, находящийся в собственности другого Договаривающегося государства; это может иметь место, например, в случае, когда лицо-нерезидент имеет постоянное представительство в одном Договаривающемся государстве (-ах), через которое оно получает доход от другого Договаривающегося государства или владеет капиталом в другом Договаривающемся государстве (параллельное ограниченное налоговое обязательство, см. пункт 11 ниже).

4. Коллизия в случае a) сводится к коллизии в случае b) в силу действия Статьи 4. Это объясняется тем, что в этой статье термин "резидент Договаривающегося государства" определяется путем ссылки на налоговую ответственность лица по внутреннему законодательству в силу его места жительства, пребывания, места управления или любого другого критерия аналогичного характера (пункт 1 Статьи 4) и путем установления специальных правил в случае двойного пребывания для определения того, какое из двух государств является государством пребывания (R) по смыслу Конвенции (пункты 2 и 3 Статьи 4).

4.1 Однако Статья 4 касается только случаев одновременной полной ответственности перед налоговыми органами. Таким образом, конфликт в случае a) не может быть разрешен, если одна и та же статья дохода подлежит полному налогообложению в двух странах, но в разное время. Следующий пример иллюстрирует данную проблему. Предположим, что резидент государства R1 получает налогооблагаемый доход от фондового опциона служащих, предоставленного этому лицу. Государство R1 взимает налоги с дохода от опциона. Впоследствии лицо становится резидентом государства R2, которое облагает налогом этот доход при его последующем получении. В этом случае лицо облагается налогом каждым государством в то время, когда оно является резидентом этого государства, и Статья 4 не касается этого вопроса, поскольку лицо не проживало в этих двух государствах одновременно.

4.2 Коллизия в этой ситуации является случайной b) и соответственно разрешена в той мере, в какой услуги по трудоустройству, к которым относится данный вариант, были оказаны в одном из Договаривающихся государств, с тем чтобы это государство могло облагаться налогом в соответствии со Статьей 15, поскольку оно является государством, в котором осуществляется соответствующая деятельность. В таком случае государство, в котором были оказаны услуги, есть государство источника для

устранения ситуации с двойным налогообложением другим государством. Не имеет значения, что первое государство не взимает налог одновременно (см. пункт 32.8). Также не имеет значения, что это государство считает, что оно взимает налог, будучи государством резидентства, а государством-источником (см. последнее предложение пункта 8).

4.3 Однако если соответствующие услуги по трудоустройству не были оказаны ни в одном из государств, то коллизия не заключается в двойном налогообложении источника-резидента, и, как подтверждается фразой "за исключением той степени, в которой эти положения допускают налогообложение этим другим государством исключительно потому, что доход также является доходом, полученным резидентом этого государства", содержащейся в пункте 1 Статей 23 A и 23 в, любое возникающее в результате этого двойное налогообложение выходит за рамки настоящих статей. Для рассмотрения такого дела может быть использована процедура взаимного согласования , предусмотренная в пункте 3 Статьи 25. Одним из возможных оснований для разрешения этого дела было бы согласие компетентных органов двух государств о том, что каждое государство должно предоставлять льготы в отношении налога на резидентство, взимаемого другим государством, в части льгот, связанных с услугами, оказанными в течение периода, когда работник был резидентом другого государства. Таким образом, в приведенном выше примере, если соответствующие услуги были оказаны в третьем государстве до того, как лицо стало резидентом государства R2, было бы логично, чтобы компетентный орган государства R2 согласился предоставить льготу (либо с помощью метода зачета, либо с помощью метода освобождения) по налогу государства R1, взимаемому с части пособия по безработице, относящейся к услугам, оказанным в третьем государстве, поскольку в момент оказания этих услуг налогоплательщик был резидентом государства R1, а не государства R2 в рамках Конвенции между этими двумя государствами.

5. В случае b) коллизия может быть разрешена путем распределения права на налогообложение между Договаривающимися государствами. Такое распределение может быть осуществлено путем отказа от права на налогообложение либо государством источника или места (мест), либо положением постоянного представительства (E), либо государством пребывания (R), либо путем разделения права на налогообложение между двумя государствами. Такое распределение регулируется положениями глав III и IV Конвенции в сочетании с положениями Статей 23 A или 23 B.

6. В отношении некоторых статей дохода или капитала исключительное право на налогообложение предоставляется одному из Договаривающихся государств, и соответствующая статья гласит, что данный доход или капитал "подлежит налогообложению только" в одном из Договаривающихся государств. [1 - См. первое предложение пункта 1 Статьи 7, пункт 1 Статьи 8, пункт 1 Статьи 12, пункты 3 и 5

Статьи 13, первое предложение пункта 1, а также пункты 2 и 3 Статьи 15, Статью 18, пункты 1 и 2 Статьи 19, пункт 1 Статьи 21 и пункты 3 и 4 Статьи 22.] Слова "подлежит налогообложению только" в одном Договаривающемся государстве исключают возможность налогообложения в другом Договаривающемся государстве, что позволяет избежать двойного налогообложения. Государством, которому предоставляется исключительное право на налогообложение, обычно является государство, резидентом которого является налогоплательщик по смыслу Статьи 4, то есть государство R, но в Статье 19 [2 - См. подпункт a) пунктов 1 и 2 Статьи 19.] исключительное право может быть предоставлено другому Договаривающемуся государству (S), резидентом которого налогоплательщик не является по смыслу Статьи 4.

7. В отношении других статей дохода или капитала присвоение права на налогообложение не является исключительным, и в соответствующей статье тогда говорится, что соответствующий доход или капитал "могут облагаться налогом" в Договаривающемся государстве, резидентом которого налогоплательщик не является по смыслу Статьи 4. В этом случае государство пребывания (R) должно предоставить льготы для предотвращения двойного налогообложения. Пункты 1 и 2 Статьи 23 A и пункт 1 Статьи 23 Б призваны обеспечить необходимые льготы.

8. Статьи 23 A и 23 Б применяются к ситуации, в которой резидент государства R получает доход или владеет капиталом в другом Договаривающемся государстве E или S (не являющемся государством пребывания по смыслу Конвенции) и что такой доход или капитал в соответствии с Конвенцией могут облагаться налогом в таком другом государстве E или S. Таким образом, эти статьи применяются только к государству пребывания и не предписывают, как должно действовать другое Государство E или C.

9. Если резидент Договаривающегося государства R получает доход от того же самого Государства R через постоянное представительство, которое оно имеет в другом Договаривающемся государстве E, государство E может облагать налогом такой доход (за исключением дохода от недвижимого имущества, находящегося в государстве R), если он относится к указанному постоянному представительству (пункт 1 Статьи 7 и пункт 2 Статьи 21). В этом случае государство R также должно предоставить льготу в соответствии со Статьей 23 A или Статьей 23 B в отношении дохода, относящегося к постоянному представительству, расположенному в государстве E, несмотря на то, что данный доход первоначально возникает в государстве R (см. также пункт 5 комментария к Статье 21). Однако если Договаривающиеся государства соглашаются предоставить государству R ограниченное право на налогообложение в качестве государства происхождения источника или процентов в пределах, установленных в пункте 2 Статьи 10 или 11, то оба государства должны также договориться о зачете, предоставляемом государством E для уплаты налога, взимаемого государством R, в соответствии с пунктом 2 Статьи 23 A или пунктом 1 Статьи 23 B.

9.1 Однако в тех случаях, когда государство R применяет метод освобождения, может возникнуть проблема в отношении налогообложения дивидендов и процентов в государстве пребывания и в государстве-источнике дохода: сочетание Статей 7 и 23 а не позволяет этому государству взимать налог с этого дохода, тогда как если бы он был выплачен резиденту другого государства, то государство R, являющееся государством источника дивидендов или процентов, могло бы облагать такие дивиденды или проценты налогом по ставкам, предусмотренным в пункте 2 Статей 10 и 11. Договаривающиеся государства, которые считают такое положение неприемлемым, могут включить в свои Конвенции положение, согласно которому государство пребывания имеет право, как государство происхождения 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 расположено постоянное представительство, зачло бы уплату такого налога в соответствии с положениями пункта 2 Статьи 23 А или пункта 1 Статьи 23 В; разумеется, такой зачет не предоставляется в тех случаях, когда государство, в котором расположено постоянное представительство, не облагает налогом дивиденды или проценты, причитающиеся постоянному представительству, в соответствии со своим внутренним законодательством.

10. Если резидент государства R получает доход от третьего государства через постоянное представительство в государстве Е, государство Е может облагать налогом такой доход (за исключением дохода от недвижимого имущества, находящегося в третьем государстве), если он относится к такому постоянному представительству (пункт 1 Статьи 7 и пункт 2 Статьи 21). Государство Р обязано удовлетворить требования согласно статье 23 или Статье 23 Б в отношении прибыли, относящейся к постоянному представительству в государстве Е. В Конвенции не предусмотрено, чтобы Договаривающееся государство Е предоставляло льготы по налогам, взимаемым в третьем государстве, где возникает доход; однако в соответствии с пунктом 3 Статьи 24 любая льгота, предусмотренная во внутреннем законодательстве государства Е (исключая Конвенцию об избежании двойного налогообложения) для резидентов государства Е, также предоставляется постоянному представительству в государстве Е предприятия государства R (см. пункты 67-72 комментария к Статье 24).

11. Коллизия в случае с) пункта 3 выше выходит за рамки сферы действия Конвенции, поскольку в соответствии со Статьей 1 она применяется только к лицам, являющимся резидентами одного или обоих государств. Однако конфликт может быть урегулирован путем применения процедуры взаимного согласования (см. также пункт 10 выше).

11.1 В некоторых случаях один и тот же доход или капитал может облагаться налогом каждым Договаривающимся государством как доход или капитал одного из его резидентов. Это может произойти, например, в тех случаях, когда одно из

Договаривающихся государств облагает налогом общемировой доход субъекта, являющегося резидентом этого государства, в то время как другое государство считает этот субъект финансово прозрачным и облагает налогом членов этого субъекта, являющихся резидентами этого другого государства, на их соответствующую долю дохода. Фраза "(за исключением той степени, в которой эти положения допускают налогообложение другим государством исключительно потому, что доход также является доходом, полученным резидентом этого государства, или потому, что капитал также является капиталом, принадлежащим резиденту этого государства)" разъясняет, что в таких случаях оба государства не обязаны взаимно освобождать друг друга от уплаты налогов, взимаемых исключительно на основе места жительства налогоплательщика, и поэтому каждое государство обязано освобождать от двойного налогообложения только в той мере, в какой налогообложение другим государством соответствует положениям Конвенции, допускающим налогообложение соответствующего дохода или капитала в качестве государства источника или как государство, в котором имеется постоянное представительство, которому причитается этот доход или капитал, тем самым исключая налогообложение, которое было бы исключительно результатом пребывания лица в другом государстве. Хотя этот результат логически вытекал бы из формулировок Статей 23 A и 23 B 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 A: организация, учрежденная в государстве R, является резидентом государства R и поэтому облагается налогом на свой общемировой доход в этом государстве. Государство S рассматривает эту организацию как прозрачную для целей налогообложения и облагает членов этой организации налогом на их соответствующую долю дохода, полученного через эту организацию. Все члены организации являются резидентами государства S. Весь доход предприятия представляет собой коммерческую прибыль, относящуюся к постоянному представительству, расположенному в государстве P. В этом случае при определении налога, подлежащего уплате субъектом, государство R не обязано предоставлять льготы в соответствии со Статьями 23 A или 23 B в отношении дохода субъекта, поскольку единственной причиной, по которой государство S может облагать налогом этот доход в соответствии с положениями Конвенции, является место жительства членов субъекта. Государство S, с другой стороны, обязано предоставить льготу в соответствии со Статьей 23 A или 23 B в отношении всего дохода субъекта, 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 субъектом, резидентом государства R. При определении суммы подоходного налога, уплаченного в государстве R для целей

предоставления освобождения от двойного налогообложения членам субъекта в соответствии со Статьей 23 B, государству S необходимо учитывать налог, уплаченный субъектом в государстве R.

— Пример Б: имеют место те же факты, что и в Примере А, за исключением того, что 30 процентов дохода, полученного через организацию, представляют собой проценты, возникающие в государстве S и относимые на счет постоянного представительства в государстве R, а остальная часть дохода представляет собой коммерческую прибыль, относимую на счет того же постоянного представительства. В этом случае будет обеспечено освобождение от двойного налогообложения в отношении коммерческой прибыли, отличной от процентов, как описано в Примере А. Однако в случае процентов государство R обязано предоставить зачет субъекту в соответствии с пунктом 2 настоящей статьи. Статья 23 A или пункт 1 Статьи 23 B для суммы налога на проценты, уплаченные в государстве S всеми членами организации, не превышая нижнюю из 10 процентов валовую сумму процентов (которая 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 на эти проценты (последняя часть пункта 2 Статьи

23 A и пункта 1 Статьи 23 B). Государство S, с другой стороны, также обязано предоставлять льготы в соответствии со Сатьей 23 A или 23 B членам организации, являющимся резидентами государства S, поскольку этот доход может облагаться налогом государством R в соответствии с положениями пункта 1 Статьи 7. Если государство S применяет метод изъятия, предусмотренный в Статье 23 A, то это предполагает, что государству S необходимо освободить от уплаты долю процентов, причитающуюся членам, являющимся резидентами государства S (см. пункт 5 комментария к Статье 21 и пункт 9 комментария к Статьям 23 A и 23 B). Если государство S применяет метод зачета, указанный в Статье 23 B, зачет применяется 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 быть предоставлен на сумму налога, уплаченного в государстве R, после вычета зачета, который само государство R должно предоставить на сумму налога, подлежащего уплате в государстве S в соответствии с пунктом 2 Статьи 11.

— Пример В: имеют место те же факты, что и в Примере А, за исключением того, что весь доход субъекта получен от недвижимого имущества, находящегося в государстве С. В этом случае при определении налога, подлежащего уплате субъектом, государство R обязано предоставить льготу в соответствии со Статьей 23 A или 23 B в отношении всего дохода субъекта, 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, являющимися резидентами

государства S. государство S, с другой стороны, не обязано предоставлять льготу в соответствии со Статьями 23 A и 23 B, поскольку единственная причина, по которой государство R может облагать налогом доход в соответствии с положениями Конвенции, заключается в резидентстве субъекта (результат был бы тем же самым, даже если бы доход был отнесен на счет постоянного представительства, расположенного в государстве R (см. первое предложение пункта 9 комментария к Статьям 23 A и 23 B).

— Пример Г: имеют место те же факты, что и в Примере А, за исключением того, что весь доход субъекта представляет собой проценты, возникающие в государстве S и никак не относятся к постоянному представительству. В этом случае при определении налога, подлежащего уплате субъектом, государство R обязано предоставить субъекту зачет в соответствии с пунктом 2 Статьи 23 A или пунктом 1 Статьи 23 B на сумму налога на проценты, уплаченные в государстве S всеми членами субъекта, не превышая меньшего из 10 процентов валовой суммы процентов (которая 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 на эти проценты (последняя часть пункта 2 Статьи 23 A и пункт 1 Статьи 23 B). Государство S, с другой стороны, не обязано предоставлять льготы в соответствии со Статьями 23 A или 23 B в отношении дохода субъекта, поскольку этот доход не возникает в государстве R и не относится к постоянному представительству в государстве R, и единственная причина, по которой государство R может облагать налогом этот доход, заключается в том, что доход также является доходом, полученным резидентом государства R. Пункт 1 статьи 11 подтверждает право государства R облагать налогом проценты как доход, полученный субъектом, резидентом государства R.

— Пример Д: имеют место те же факты, что и в Примере Г, за исключением того, что весь доход субъекта представляет собой проценты, возникающие в государстве R. В этом случае при определении налога, подлежащего уплате субъектом, государство R не обязано предоставлять льготы в соответствии со Статьями 23 A или 23 B в отношении дохода субъекта, поскольку единственной причиной, по которой государство S может облагать налогом этот доход в соответствии с положениями Конвенции, является место жительства членов субъекта. Государство S, с другой стороны, обязано предоставить членам зачет в соответствии с пунктом 2 Статьи 23 A или пунктом 1 Статьи 23 B на сумму налога на проценты, уплаченные субъектом в государстве R, не превышая меньшего из 10 процентов валовой суммы процентов (которая 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 на эти проценты (последняя часть пункта 2 Статьи 23 A и пункт 1 Статьи 23 B). Государство S, однако, не обязано предоставлять льготы в соответствии

со Статьями 23 A или 23 B в отношении налога, уплаченного в государстве R сверх максимальной суммы налога, которая может быть уплачена в соответствии с пунктом 2 Статьи 11, поскольку проценты не относятся к постоянному представительству в государстве R, и единственная причина, по которой государство R может взимать такой дополнительный налог, заключается в том, что доход также является доходом, полученным резидентом государства R.

— Пример E: имеют место те же факты, что и в Примере Г, за исключением того, что весь доход субъекта представляет собой проценты, возникающие в третьем государстве. В этом случае при определении налога, подлежащего уплате субъектом, государство R не обязано предоставлять льготы в соответствии со Статьями 23 A или 23 B в отношении дохода субъекта, поскольку единственной причиной, по которой государство S может облагать налогом этот доход в соответствии с положениями Конвенции, является место жительства членов субъекта. Государство также не обязано предоставлять льготы в соответствии со Статьей 23 или 23 B в отношении дохода организации, так как доход не возникает в государстве R и не может быть отнесен к постоянному представительству в государстве R. Единственная причина, по которой государство R может облагать налогом такой доход, это то, что этот доход получает резидент государства R. Пункт 1 Статьи 21 подтверждает право государства R на налогообложение процентов, т. е. доходы, полученного лицом резидентом государства R. Пункт 1 Статьи 21 также подтверждает право государства S на налогообложение процентов, т. е. доходы, полученного лицом резидентом государства S.

Описание методов устранения двойного налогообложения

12. В существующих Конвенциях для устранения двойного налогообложения государством, резидентом которого является налогоплательщик, применяются два ведущих принципа. В целях упрощения в нижеследующем говорится только о подоходном налоге; но эти принципы в равной степени применимы и к налогу на капитал.

1. Принцип освобождения от ответственности

13. В соответствии с принципом освобождения государство пребывания R не облагает налогом доход, который может облагаться налогом в государстве E или S в соответствии с Конвенцией (равно как и доход, который облагается налогом только в государстве E или S; см. пункт 6 выше).

14. Принцип освобождения может применяться двумя основными способами:

а) доход, который может облагаться налогом в государстве E или S, вообще не учитывается государством R для целей его налогообложения; государство R не имеет права принимать во внимание освобожденный таким образом доход при определении налога, подлежащего обложению остальной частью дохода; этот метод называется " полным освобождением от уплаты";

b) доход, который может облагаться налогом в государстве E или S, не облагается налогом в государстве R, но государство R сохраняет за собой право учитывать этот доход при определении налога, подлежащего обложению остальной частью дохода; этот метод называется "прогрессивным освобождением от уплаты".

2. Принцип зачета

15. В соответствии с принципом зачета государство пребывания R исчисляет свой налог на основе общего дохода налогоплательщика, включая доход из другого государства E или S, который может облагаться налогом в этом другом государстве в соответствии с Конвенцией (но не включая доход, который подлежит налогообложению только в государстве S; см. пункт 6 выше). Затем он позволяет вычесть из своего собственного налога налог, уплаченный в другом государстве.

16. Принцип зачета может быть применен двумя основными способами:

a) государство R допускает вычет из общей суммы налога, уплаченного в другом государстве, на доход, который может облагаться налогом в этом государстве; такой метод называется "полным зачетом";

b) вычет, предоставляемый государством R по налогу, уплаченному в другом государстве, ограничивается той частью его собственного налога, которая соответствует доходу, который может облагаться налогом в другом государстве; такой метод называется "обычным зачетом".

17. Принципиальная разница между этими методами заключается в том, что метод освобождения от уплаты налогов ориентирован на доход, а методы зачета — на налог.

Действие и последствия применения методов

18. Конкретные примеры всегда облегчают объяснение действия различных методов. Предположим, что общий доход равен 100 000, из которых 80 000 получены из одного государства (государства пребывания R) и 20 000 из другого государства (государства источника S). Предположим, что в государстве R ставка налога на доход в 100 000 составляет 35%, а на доход в 80 000 — 30%. Предположим далее, что в государстве S ставка налога составляет либо 20% — случай (i), либо 40% — случай (ii), и в соответствии с этой ставкой налог, подлежащий уплате относительно 20 000, составляет 4000 в случае (i) или 8000 в случае (ii), соответственно.

19. Если общий доход налогоплательщика в государстве R равняется 100 000, налог на такой доход составит 35 000. Если бы данное лицо имело доход в той же сумме, но полученный указанным выше способом, и если бы внутреннее законодательство государства R не предусматривало никаких льгот и между государством R и государством S не существовало никаких соглашений, то общая сумма налога была бы в случае (i): 35 000 плюс 4000 = 39 000, а в случае (ii): 35 000 плюс 8 000 = 43 000.

1. Методы освобождения от уплаты

20. В соответствии с методом освобождения от уплаты государство R ограничивает свое налогообложение той частью совокупного дохода, которую оно имеет право облагать налогом в соответствии с различными статьями Конвенции, т. е.80 000.

a) Полное освобождение

Государство R облагает налогом 80 000 по ставке налога, применимой к 80 000, т. е .30 процентов.

_____

Пример (i) Пример (ii)

Налог в государстве R равняется 30% от 80 000	24 000	24 000
Плюс налог в государстве C	4000	8000
Общая сумма налогов	28 000	32 000
Государство R предоставило освобождение от	11 000	11 000
уплаты в размере		

b) Прогрессивное освобождение от уплаты

Государство R облагает налогом 80 000 по ставке налога, применимой к общему доходу, где бы он ни возник (100 000), т. е.35 процентов.

_____

Пример (i) Пример (ii)

Налог в государстве R равняется 35% от 80 000	28 000	28 000
Плюс налог в государстве C	4000	8000
Общая сумма налогов	32 000	36 000
Государство R предоставило освобождение от уплаты в	7000	7000
размере		

21. В обоих случаях уровень налога в государстве S не влияет на сумму налога, уплаченного в государстве R. Если налог на доход от государства S в государстве S ниже, чем освобождение от уплаты, предоставляемое государством R — случаи a (i), a (ii) и b (i), — то налогоплательщик окажется в более благоприятной ситуации, чем если бы его общий доход был получен исключительно из государстве R. В обратном случае — случае b (ii) — налогоплательщику окажется в худшем положении.

22. Данный пример также показывает, что освобождение, предоставляемое в тех случаях, когда государство R применяет метод полного освобождения, может быть выше, чем налог, взимаемый в государстве S, даже если ставки налога в государстве S выше, чем в государстве R. Это связано с тем, что при полном методе освобождения не только сдается налог государства R на доход из государства S (35% от 20 000 = 7000; как и при освобождении), но и налог на оставшийся доход (80 000) уменьшается на

сумму, соответствующую разнице в ставках на двух уровнях дохода в государстве R (35 минус 30 = 5% применительно к 80 000 = 4000).

2. Метод зачета

23. В соответствии с методом зачета государство R сохраняет за собой право облагать налогом весь доход налогоплательщика, но в отношении налога, введенного таким образом, оно допускает вычет.

a) Полный зачет

Государство R исчисляет налог на общий доход в размере 100 000 долларов США по ставке 35 процентов и позволяет вычесть налог на доход от S, подлежащий уплате в государстве S.

_____

Пример (i) Пример (ii)

Налог в государстве R равняется 35% от 100 000	35 000	35 000
за вычетом налога в государстве S	- 4000	- 8000
Причитающийся налог	31 000	27 000
Общая сумма налогов	35 000	35 000
Государство R предоставило освобождение от	4000	8000
уплаты в размере		

b) Обычный зачет

Государство R исчисляет налог на общий доход в размере 100 000 по ставке 35% и допускает вычет налога, подлежащего уплате в государстве S на доход от S, но ни в коем случае не допускает больше части налога в государстве R, относящейся к доходу от S (максимальный вычет). Максимальный вычет составит 35% от 20 000 = 7000.

_____

Пример (i) Пример (ii)

Налог в государстве R равняется 35% от 100 000	35 000	35 000
за вычетом налога в государстве S	- 4000	
за вычетом максимального налога		- 7000
Причитающийся налог	31 000	28 000
Общая сумма налогов	35 000	36 000
Государство R предоставило освобождение от уплаты в	4000	7000
размере		

24. Характерной особенностью метода зачета по сравнению с методами освобождения — это то, что государство R не обязано допускать вычет налога в большем размере, чем размер налога, подлежащего уплате в государстве S.

25. Если налог, подлежащий уплате в государстве S, ниже налога государства R, соответствующего доходу из государства S (максимальный вычет), налогоплательщик

обязан уплатить ту же сумму налогов, которую он должен был бы платить, если бы он облагался налогом только в государстве R.

26. Тот же результат достигается, когда налог, подлежащий уплате в государстве S, выше, в то время как государство R применяет полный зачет, по крайней мере до тех пор, пока общий налог, подлежащий уплате государству R, так же высок или выше суммы налога, подлежащего уплате государству S.

27. Если налог, подлежащий уплате в государстве S, выше и кредит ограничен (обычный кредит), налогоплательщик не получит вычет за весь налог, уплаченный в государстве S. В таком случае результат был бы менее благоприятным для налогоплательщика, чем если бы весь его доход возник в государстве R, и в этих обстоятельствах метод обычного зачета имел бы тот же эффект, что и метод прогрессивного освобождения.

Таблица 23-1 Общая сумма налога в случаях, проиллюстрированных выше

A. Все доходы, возникающие в государстве R	Общая сумма налога = 35 000
B. Доходы, полученные в двух государствах, а именно 80,000 в государстве R и 20 000 в государстве S	Общий налог, если налог уплачивается в государстве S
	4000 (случай (i)) 8000 (случай (ii))
Вне Конвенции (19)a	39 000 43 000
Полное освобождение (20a)	28 000 32 000
Прогрессивное освобождение (20b)	32 000 36 000
Полный зачет (23a)	35 000 35 000
Обычный зачет (23b)	35 000 36 000

Цифры в скобках относятся к пунктам настоящего комментария.

Таблица 23-2 Сумма налога, уплаченного в государстве пребывания

	Если налог уплачен в государстве S	
	4000 (случай (i))	8000 (случай (ii))
Вне Конвенции	0	0
Полное освобождение (20a) a	11 000	11 000
Прогрессивное освобождение (20b)	7000	7000
Полный зачет (23a)	4000	8000
Обычный зачет (23b)	4000	7000

a Цифры в скобках относятся к пунктам настоящего комментария.

D. Методы, предложенные в статьях

28. Конвенции, заключенной между странами-членами ОЭСР, соответствуют двум ведущим принципам. Одни государства отдают предпочтение первому, другие — второму. Теоретически более желательным можно было бы считать какой-то один

принцип, но в силу упомянутых предпочтений каждое государство самостоятельно делает выбор в пользу того или иного.

29. С другой стороны, было признано важным ограничить число методов, основанных на каждом ведущем принципе, который будет использоваться. Учитывая это ограничение, статьи были составлены таким образом, чтобы страны-члены имели возможность свободно выбирать между двумя методами:

— метод прогрессивного освобождения (Статья 23 A) и

— метод обычного зачета (Статья 23 B).

30. Если два Договаривающегося государства применяют один и тот же метод, то достаточно включить соответствующую статью в Конвенцию. С другой стороны, если два Договаривающегося государства применяют различные методы, то обе статьи могут быть объединены в одну, и название государства должно быть включено в каждую соответствующую часть статьи в соответствии с методом, принятым этим государством.

31. Договаривающегося государства могут использовать комбинацию этих двух методов. Такое сочетание действительно необходимо для Договаривающегося государства R, которое обычно применяет метод освобождения в случае дохода, который в соответствии со Статьями 10 и 11 может облагаться ограниченным налогом в Государстве S. В таком случае Статья 23 A предусматривает в пункте 2 зачет ограниченного налога, взимаемого в другом Договаривающемся государстве (однако корректировки пунктов 1 и 2 Статьи 23 a могут потребоваться в случае распределения средств из инвестиционных трастов недвижимости (REITs), если Договаривающиеся государства приняли положения, аналогичные положениям пунктов 67.1-67.7 комментария к Статье 10). Кроме того, государства, которые в целом применяют метод освобождения, возможно, пожелают исключить из него конкретные статьи дохода и применить к таким статьям метод зачета. В таком случае пункт 2 Статьи 23 a можно было бы изменить, включив в него такие статьи дохода.

31.1 Одним из примеров, когда пункт 2 может быть изменен таким образом, является случай, когда государство, которое в целом применяет метод освобождения, считает, что этот метод не должен применяться к статьям дохода, которые пользуются льготным налоговым режимом в другом государстве в силу налоговой меры, введенной в этом государстве после даты подписания Конвенции. Для включения этих статей дохода пункт 2 можно было бы изменить следующим образом:

2. Если резидент Договаривающегося государства получает такой доход,

a) который может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве в соответствии с положениями Статей 10 и 11 (за исключением случаев, когда эти положения допускают налогообложение другим государством исключительно потому, что доход также является доходом, полученным резидентом этого государства), или

b) может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве в соответствии с положениями настоящей Конвенции (за исключением случаев, когда эти положения допускают налогообложение этим другим государством исключительно потому, что доход также является доходом, полученным резидентом этого государства) , но который пользуется льготным налоговым режимом в этом другом государстве в силу налоговой меры,

(i) которая была принята в другом Договаривающемся государстве после подписания Конвенции, и

(ii) в отношении которого это государство уведомило компетентные органы другого Договаривающегося государства до получения дохода и после консультаций с этим другим государством,

первое упомянутое государство допускает в качестве вычета из налога на доходы этого резидента сумму, равную налогу, уплаченному в другом государстве. Однако такой вычет не должен превышать ту часть налога, которая была рассчитана до предоставления вычета, и которая относится к такой статье дохода, полученного в другом государстве.

32. Указанные две статьи составлены в общем виде и не содержат подробных правил о том, как следует рассчитывать освобождение или кредит, поскольку это остается на усмотрение применимого внутреннего законодательства и практики. Договаривающиеся государства, которые считают необходимым урегулировать какую-либо проблему в самой Конвенции, оставляют за собой право сделать это в ходе двусторонних переговоров.

Конфликт квалификации

32.1 Статьи 23 A и 23 B требуют, чтобы льготы предоставлялись с помощью метода освобождения или зачета, в зависимости от обстоятельств, когда какая-либо статья дохода или капитала может облагаться налогом государством источника в соответствии с положениями Конвенции. Таким образом, государство пребывания обязано применять метод освобождения или кредита 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", которое используется в обеих статьях, особенно важно при рассмотрении случаев, когда в рамках положений Конвенции государство пребывания и государство источника классифицируют одну и ту же статью дохода или капитала по-разному.

32.3 В этой связи необходимо рассмотреть различные ситуации. Если из-за различий во внутреннем законодательстве между государством источника и государством резидентства первое применяет в отношении конкретной статьи дохода или капитала положения Конвенции, отличные от тех, которые государство

резидентства применяло бы к той же статье дохода или капитала, то доход по-прежнему облагается налогом в соответствии с положениями Конвенции, как они толкуются и применяются государством источника. Таким образом, в таком случае обе статьи требуют, чтобы освобождение от двойного налогообложения предоставлялось государством пребывания, несмотря на коллизию квалификаций, вытекающую из этих различий во внутреннем праве.

32.4 Данный вопрос можно проиллюстрировать следующим примером. Предпринимательская деятельность осуществляется через постоянное представительство предприятия, созданное в государстве E. Партнер, проживающий в государстве R, отчуждает свою долю в таком предприятии. Государство E рассматривает предприятие как прозрачное в целях налогообложения, в то время как государство R рассматривает его как налогооблагаемый субъект. Поэтому государство E считает, что отчуждение доли участия в товариществе является, для целей его Конвенции с государством R, отчуждением партнером основных активов коммерческого предприятия, осуществляемого предприятием, которые могут облагаться налогом этим государством в соответствии с пунктами 1 или 2 Статьи 13. Государство R, рассматривая предприятие в качестве облагаемого налогом субъекта, считает, что отчуждение доли участия в предприятии сродни отчуждению доли участия в компании, которая не может облагаться налогом государством E в силу пункта 5 Статьи 13. В таком случае коллизия квалификаций вытекает исключительно из различного режима партнерств во внутреннем законодательстве двух государств, и государство e должно считать, что государство R облагает налогом прибыль от отчуждения "в соответствии с положениями Конвенции" для целей применения Статьи 23 A или Статьи 23 B. Поэтому государство R должно предоставить освобождение в соответствии со Статьей 23 A или предоставить кредит в соответствии со Статьей 23 B независимо от того факта, что в соответствии с его собственным внутренним законодательством оно рассматривает прибыль от отчуждения как доход от отчуждения акций юридического лица и что, если квалификация государства E доход соответствовал доходу государства R, государство R не должно было бы предоставлять льготы в соответствии со Статьей 23 A или Статьей 23 B. Поэтому в таком случае не возникнет никакого двойного налогообложения.

32.5 Однако Статьи 23 A и 23 B не требуют, чтобы государство пребывания исключало двойное налогообложение во всех случаях, когда государство источника ввело свой налог путем применения к какой-либо статье дохода положения Конвенции, отличного от того, которое государство пребывания считает применимым. Например, в приведенном выше примере, если для целей применения пункта 2 Статьи 13 государство E считает, что предприятие осуществляло коммерческую деятельность через постоянное коммерческое представительство, но государство R считает, что пункт 5 применяется, поскольку предприятие не имело постоянного коммерческого

представительства в государстве E, фактически возникает спор о том, облагало ли государство E налогом доход в соответствии с положениями Конвенции. То же самое можно сказать, если государство E при применении пункта 2 Статьи 13 толкует фразу " составляющая часть коммерческой собственности" таким образом, чтобы включить определенные активы, которые не подпадали бы под значение этой фразы в соответствии с толкованием, данным ему государством R. Подобные коллизии, возникающие в результате различного толкования фактов или различного толкования положений Конвенции, следует отличать от коллизий квалификации, описанных в вышеупомянутом пункте, когда расхождение основано не на различном толковании положений Конвенции, а на различных положениях внутреннего права. В первом случае государство R может утверждать, что государство E не ввело свой налог в соответствии с положениями Конвенции, если оно применяло свой налог на основании того, что государство R считает неправильным толкованием фактов или неправильным толкованием Конвенции. Государствам следует применять положения Статьи 25 (процедура взаимного согласования) и, в частности, ее пункта 3 для разрешения такого рода коллизий в случаях, которые в противном случае привели бы к необоснованному двойному налогообложению.

32.6 Фраза "в соответствии с положениями настоящей Конвенции может облагаться налогом" должна также толковаться в связи с возможными случаями двойной неуплаты налога, которые могут возникнуть в соответствии со Статьей 23 A. Если государство источника считает, что положения Конвенции не позволяют ему облагать налогом какую-либо статью дохода или капитала, которую оно в противном случае имело бы право облагать налогом, государству пребывания следует для целей применения пункта 1 Статьи 23 a считать, что эта Статья дохода не может облагаться налогом государством источника в соответствии с положениями Конвенции, даже если государство пребывания применяло бы Конвенция предусматривает иное, с тем чтобы иметь право облагать налогом этот доход, если бы он находился в положении государства источника. Таким образом, государство пребывания не обязано в соответствии с пунктом 1 освобождать эту статью дохода, что согласуется с основной функцией Статьи 23, заключающейся в устранении двойного налогообложения.

32.7 Подобную ситуацию хорошо иллюстрирует один из примеров, описанный выше. Коммерческое предприятие осуществляется через постоянное коммерческое представительство в государстве E, созданное в этом государстве, и партнер, проживающий в государстве R, отчуждает свою долю в данном предприятии. Однако, изменив факты этого примера, предполагается, что государство E рассматривает предприятие как налогооблагаемую организацию, тогда как государство R рассматривает его как субъект, прозрачный в целях налогообложения; далее предполагается, что государство R является государством, применяющим метод освобождения. Государство E, рассматривая предприятие в качестве облагаемого

налогом субъекта, считает, что отчуждение доли участия в предприятии сродни отчуждению доли участия в компании, которая не может облагаться налогом в силу пункта 5 Статьи 13. Государство R, с другой стороны, считает, что отчуждение доли участия в предприятии должно было облагаться налогом государством е как отчуждение партнером базовых активов коммерческого представительства, где были бы применимы пункты 1 или 2 Статьи 13. При определении того, существует ли обязательство освобождать от налога доход в соответствии с пунктом 1 Статьи 23 а, государству R следует знать, что с учетом того, как положения Конвенции применяются в сочетании с внутренним законодательством государства Е, это государство не может облагать налогом доход в соответствии с положениями Конвенции. Таким образом, государство R не обязано освобождать этот доход от уплаты налогов.

Несоответствие времени

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 требуют, чтобы льгота предоставлялась в тех случаях, когда статья дохода или капитала может облагаться налогом государством источника в соответствии с положениями Конвенции, из этого следует, что такая льгота должна предоставляться независимо от того, когда налог взимается государством источника. Поэтому государство резидентства должно обеспечить освобождение от двойного налогообложения посредством зачета или освобождения в отношении такой статьи дохода или капитала, даже если государство источника облагает ее налогом в предыдущем или следующем году. Однако некоторые государства не следуют формулировкам Статей 23 А или 23 В своих двусторонних Конвенциях и увязывают освобождение от двойного налогообложения, предоставляемое ими в соответствии с налоговыми Конвенциями, с правилами, предусмотренными их внутренним законодательством. Однако эти страны, как ожидается, будут искать другие пути (например, процедура взаимного согласования) для освобождения от двойного налогообложения, которое в противном случае могло бы возникнуть в тех случаях, когда государство источника взимает налог в другом налоговом году.

II. Комментарий к положениям Статьи 23 А (метод освобождения от уплаты) Пункт 1

Обязательство государства пребывания предоставить освобождение от уплаты налогов

33. В статье установлено, что государство пребывания R освобождает от налогообложения доходы и капитал, которые "могут облагаться налогом" в другом государстве Е или S в соответствии с Конвенцией.

34. Поэтому государство резидентства должно освобождать от налогообложения доходы и капитал, которые могут облагаться налогом другим государством в соответствии с Конвенцией, независимо от того, осуществляется ли право на налогообложение этим другим государством. Этот метод считается наиболее практичным, поскольку он освобождает государство пребывания от проведения расследований фактического налогового положения в другом государстве.

34.1 Обязательство, налагаемое на государство резидентства, освобождать от уплаты налога конкретную статью дохода или капитала, зависит от того, может ли эта статья облагаться налогом государством источника в соответствии с Конвенцией. В пунктах 32.1-32.7 выше указано, как следует толковать данное условие. Однако при выполнении этого условия обязательство может рассматриваться как абсолютное, за исключением пунктов 2 и 4 Статьи 23 A. Пункт 2 касается случая, уже упомянутого в пункте 31 выше, а именно статей дохода, которые могут облагаться ограниченным налогом только в государстве источника. Для таких статей дохода в этом пункте предусмотрен метод зачета (см. пункт 47 ниже). В пункте 4 рассматривается случай некоторых коллизий квалификации, которые привели бы к двойной неуплате налога в результате применения Конвенции, если бы государство пребывания было обязано предоставить освобождение от уплаты такого налога (см. пункты 56.1-56.3 ниже).

35. Иногда Договаривающиеся государства могут счесть разумным в определенных обстоятельствах, во избежание двойной неуплаты налога, сделать исключение из абсолютного обязательства государства пребывания предоставлять освобождение в тех случаях, когда ни один из пунктов 3 или 4 не применяется. Так может быть в случае, когда налог на конкретные статьи дохода или капитала не предусмотрен в соответствии с внутренним законодательством государства источника, или налог не взимается эффективно в силу особых обстоятельств, таких как зачет убытков, ошибка или истечение установленного законом срока. Во избежание двойной неуплаты налога на конкретные статьи доходов Договаривающиеся государства могут согласиться внести поправки в соответствующую статью (см. пункт 9 комментария к Статье 15 и пункт 12 комментария к Статье 17; в обратном случае, где льготы в государстве источника подлежат фактическому налогообложению в государстве пребывания, см. пункт 20 комментария к Статье 10, пункт 10 комментария к Статье 11, пункт 6 комментария к статье 12, пункт 21 комментария к Статье 13 и пункт 3 комментария к Статье 21). Можно было бы также сделать исключение из общего правила для достижения определенной взаимности, когда одно из государств применяет метод освобождения, а другое — метод зачета. Наконец, еще одно исключение из общего правила может быть сделано в тех случаях, когда государство желает применять к конкретным статьям дохода метод зачета налога, а не освобождение от его уплаты (см. пункт 31 выше).

36. Следует также отметить, что, как разъясняется в пунктах 11.1 и 11.2 выше, Статья 23 A не обязывает Договаривающееся государство освобождать от

налогообложения доход или капитал, если единственная причина, по которой другое Договаривающееся государство может облагать налогом этот доход или капитал в соответствии с положениями Конвенции, заключается в том, что другое государство приписывает этот доход или капитал резиденту другого государства.

Альтернативная формулировка статьи

37. Одним из последствий метода освобождения от уплаты в том виде, как он сформулирован в данной статье, является то, что налогооблагаемый доход или капитал в государстве пребывания уменьшается на сумму, освобождаемую в этом государстве. Если в конкретном государстве сумма дохода, определенная для целей подоходного налога, используется в качестве меры для других целей, например, социальных пособий, применение метода освобождения в предложенной форме может привести к тому, что такие пособия могут предоставляться лицам, которые не должны их получать . Чтобы избежать таких последствий, статья может быть изменена таким образом, чтобы соответствующий доход включался в налогооблагаемый доход в государстве пребывания. Государство пребывания должно в таких случаях отказаться от той части общего налога, которая соответствует указанному доходу. Выполнение данной процедуры приведет к результату, указанному в статье. Государствам может быть предоставлена свобода вносить такие изменения в проект статьи. Если государство желает дополнить проект этой статьи, как указано выше, пункт 1 может быть сформулирован следующим образом:

Если резидент Договаривающегося государства получает доход или владеет капиталом, который в соответствии с положениями настоящей Конвенции подлежит налогообложению только или может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, то первое упомянутое государство с учетом положений пункта 2 допускает вычет из подоходного налога или налога на капитал той части подоходного налога или налога на капитал, соответственно, которая применима, в зависимости от обстоятельств, к доходу, полученному от капитала или принадлежащему капиталу в другом государстве. Если данная статья сформулирована таким образом, то пункт 3 не является необходимым и может быть опущен.

Прочие трудности

38. Статья 23 А содержит принцип, согласно которому государство пребывания обязано предоставить освобождение от уплаты, но не содержит подробных правил о том, как такое освобождение должно осуществляться. Данная закономерность прослеживается во всем плане Конвенции. Статьи 6-22 также устанавливают правила, закрепляющие право на налогообложение в отношении различных видов доходов или капитала, не касаясь, как правило, определения налогооблагаемого дохода или капитала, вычетов, ставки налога и т. д. (однако см. Статью 24). Опыт показывает, что именно здесь могут возникнуть различные трудности. Это особенно верно в отношении Статьи 23 А. Некоторые из таких проблем рассматриваются в следующих пунктах. В

отсутствие конкретного положения в Конвенции применяются внутренние законы каждого Договаривающегося государства. Некоторые Конвенции содержат прямую ссылку на внутреннее законодательство, но, конечно, это не поможет в тех случаях, когда метод освобождения от уплаты не используется во внутреннем законодательстве. В таких случаях Договаривающиеся государства, которые сталкиваются с этой проблемой, должны установить правила применения Статьи 23 a, если это необходимо, после консультаций с компетентным органом другого Договаривающегося государства (пункт 3 Статьи 25).

1. Сумма дохода, освобожденная от налогообложения

39. Сумма дохода, освобождаемая от налога государством резидентства, - это сумма , которая, если бы не Конвенция, облагалась бы внутренним подоходным налогом в соответствии с внутренним законодательством, регулирующим такой налог. Поэтому она может отличаться от суммы дохода, облагаемого налогом в государстве источника в соответствии с его внутренним законодательством.

40. Обычно основой для расчета подоходного налога является общий чистый доход, т.е. валовой доход за вычетом допустимых вычетов. Таким образом, освобождению подлежит валовой доход, полученный в государстве источника, за вычетом любых допустимых вычетов (определенных или пропорциональных), связанных с таким доходом.

41. Проблемы возникают в связи с тем, что большинство стран в своем налоговом законодательстве предусматривают дополнительные вычеты из общей суммы дохода или конкретных статей дохода для получения дохода, подлежащего налогообложению. Проблему можно проиллюстрировать на числовом примере:

a) Отечественный доход (валовой за вычетом допустимых расходов)	100
b) Доходы от другого государства (валовые за вычетом допустимых 100 расходов)	
c) Общий доход 200	
d) Отчисления на другие расходы, предусмотренные законодательством -20 государства пребывания, которые не связаны с каким-либо доходом по Статьям A или B, такие как страховые взносы или выплаты в социальные учреждения	
e) "Чистый" доход 180	
f) Личные и семейные пособия -30	
g) Доходы, подлежащие налогообложению 150	

Вопрос в том, какая сумма должна быть освобождена от уплаты налога, например

— 100 (строка b), при этом налогооблагаемая сумма равна 50;

— 90 (половина строки e, следуя соотношению между строками b и c), при этом налогооблагаемая сумма равна 60 (строка f полностью вычитается из отечественного дохода);

— 75 (половина строки g, следуя соотношению между строками b и c), при этом налогооблагаемая сумма равна 75;

— любая другая сумма.

42. Сравнение законодательства и практики стран-членов ОЭСР показывает, что сумма, подлежащая освобождению от налога, значительно отличается в разных странах . Решение, принятое государством, будет зависеть от политики, проводимой этим государством, и его налоговой структуры. Государство может стремиться к тому, чтобы его резиденты всегда пользовались всеми личными и семейными льготами и другими вычетами. В других государствах эти необлагаемые налогом суммы распределяются. Во многих государствах личные или семейные пособия являются частью прогрессивной шкалы, предоставляются в виде вычета из налога или вообще не предоставляются, а семейное положение учитывается отдельными налоговыми шкалами.

43. Ввиду широкого разнообразия фискальной политики и методов в различных государствах в отношении определения налога, особенно вычетов, пособий и аналогичных льгот, предпочтительно не предлагать в Конвенции однозначного и единообразного решения, а оставить за каждым государством право применять свое собственное законодательство и методы. Договаривающиеся государства, которые предпочитают, чтобы особые проблемы были решены в их конвенции, конечно, могут сделать это в ходе двусторонних переговоров. Наконец, обращается внимание на то, что эта проблема имеет значение и для государств, применяющих метод зачета (см. пункт 62 ниже).

2. Компенсация убытков

44. Некоторые государства, применяя Статью 23 A, относятся к убыткам, понесенным в другом государстве, таким же образом, как и к доходам, полученным в этом государстве: в качестве государства проживания (государство R) они не допускают вычета убытков, понесенных в связи с недвижимым имуществом или постоянным представительством, расположенным в другом государстве (E или S). При условии, что это другое государство допускает перенос таких убытков, налогоплательщик не окажется в невыгодном положении, поскольку он просто не сможет претендовать на двойной вычет одного и того же убытка, а именно в государстве E (или

S) и в государстве R. Другие государства могут, в качестве государства проживания R, разрешить вычет убытков, понесенных в государстве E (или S), из дохода, который они оценивают. В таком случае государство R должно иметь право ограничить освобождение, предусмотренное пунктом 1 статьи 23 A, в отношении прибыли или дохода, которые впоследствии были получены в другом государстве E (или других государствах), путем вычета из такой последующей прибыли или дохода суммы предыдущих убытков, которые налогоплательщик может перенести в государстве E (или S). Поскольку решение зависит в первую очередь от внутреннего законодательства Договаривающихся государств и поскольку законы стран - членов ОЭСР существенно

отличаются друг от друга, в самой статье не может быть предложено никакого решения , поскольку Договаривающиеся государства, если они сочтут это необходимым, могут прояснить вышеупомянутый вопрос и другие проблемы, связанные с потерями (см. пункт 62 ниже о методе зачета), возникают на двусторонней основе, либо в рамках самой статьи, либо в рамках процедуры взаимного согласования (пункт 3 Статьи 25).

3. Взимание налога с остальной части дохода

45. Помимо применения прогрессивных налоговых ставок, которые в настоящее время рассматриваются в пункте 3 данной статьи (см. пункты 55 и 56 ниже), некоторые проблемы могут возникнуть в связи с конкретными положениями налогового законодательства. Так, например, некоторые налоговые законы предусматривают, что налогообложение начинается только в том случае, если достигнута или превышена минимальная сумма налогооблагаемого дохода (порог освобождения от налогообложения). Общий доход до применения Конвенции может явно превышать такой порог, не облагаемый налогом, но в силу освобождения, вытекающего из применения Конвенции, которое приводит к вычету дохода, не облагаемого налогом, из общего налогооблагаемого дохода, оставшийся налогооблагаемый доход может быть уменьшен до суммы ниже этого порога. По причинам, указанным в пункте 43 выше, не может быть предложено никакого единообразного решения. Однако можно отметить, что проблема не возникнет, если будет принята альтернативная формулировка пункта 1 Статьи 23 A (как указано в пункте 37 выше).

46. В некоторых государствах введены специальные системы налогообложения доходов корпораций (см. пункты 40-67 комментария к Статье 10). В государствах, применяющих корпоративный налог с разделенной ставкой (пункт 43 указанного комментария), может возникнуть проблема, должен ли доход, подлежащий освобождению, вычитаться из нераспределенного дохода (к которому применяется обычная ставка налога) или из распределенного дохода (к которому применяется пониженная ставка налога), или же доход, подлежащий освобождению, должен быть вычтен из нераспределенного дохода (к которому применяется пониженная ставка налога). освобождение от уплаты налога должно быть отнесено частично к распределенному, а частично к нераспределенному доходу. Если в соответствии с законодательством государства, применяющего корпоративный налог с разделенной ставкой, материнская компания взимает дополнительный налог с дивидендов, которые она получила от местной дочерней компании, но которые она не перераспределяет (на том основании, что такой дополнительный налог является компенсацией в пользу более низкой компании и налоговая ставка, предоставляемая дочерней компании при распределении дивидендов), возникает проблема, может ли взиматься такой дополнительный налог, если дочерняя компания выплачивает свои дивиденды из дохода, освобожденного от налогообложения в силу Конвенции. Наконец, аналогичная проблема может возникнуть в связи с налогами (précompte, авансовый корпоративный

налог), которые взимаются с распределенной прибыли корпорации для покрытия налогового кредита, причитающегося акционерам (см. пункт 47 комментария к Статье 10). Вопрос заключается в том, могут ли взиматься такие специальные налоги, связанные с распределением прибыли, поскольку распределение производится из прибыли, освобожденной от налогообложения. Договаривающиеся государства должны урегулировать эти вопросы путем двусторонних переговоров.

Пункт 2

47. В Статьях 10 и 11 право на налогообложение дивидендов и процентов разделено между государством проживания и государством источника. В этих случаях государство резидентства вправе не облагать налогом, если оно этого хочет (см., например, пункты 72-78 ниже), и применять метод освобождения также к вышеупомянутым статьям дохода. Однако если государство пребывания предпочитает использовать свое право облагать налогом такие статьи дохода, оно не может применить метод освобождения для устранения двойного налогообложения, поскольку таким образом оно полностью откажется от своего права облагать налогом соответствующий доход. Для государства проживания применение метода зачета обычно представляется удовлетворительным решением. Кроме того, как уже указывалось в пункте 31 выше, государства, которые в целом применяют метод освобождения, могут пожелать применять к конкретным статьям дохода метод зачета, а не освобождения. Следовательно, данный пункт составлен в соответствии с обычным кредитным методом. Комментарий к Статье 23 В здесь и далее применяется mutatis mutandis (лат. после того, как были внесены необходимые изменения) к пункту 2 Статьи 23 А.

48. В случаях, упомянутых в предыдущем пункте, устанавливаются определенные максимальные проценты для налога, удерживаемого в государстве источника. В таких случаях ставка налога в государстве резидентства очень часто будет выше, чем ставка в государстве источника. Поэтому ограничение вычета, установленное во втором предложении пункта 2 и соответствующее обычному методу зачета, имеет значение лишь в ограниченном числе случаев. Если в таких случаях Договаривающиеся государства предпочитают отказаться от этого ограничения и применять метод полного зачета, они могут сделать это, исключив второе предложение пункта 2.

Дивиденды от существенных активов компании

49. Совокупное действие пунктов 1 и 2 Статьи 10 и статьи 23 (Статьи 23 А или 23 В в зависимости от ситуации) заключается в том, что государству резидентства акционера разрешается облагать дивиденды, возникающие в другом государстве, но оно должно зачесть в счет собственного налога на такие дивиденды налог, который был собран государством, где возникают дивиденды, по ставке, установленной в соответствии с пунктом 2 Статьи 10. Этот режим также применяется, когда получателем дивидендов является материнская компания, получающая дивиденды от

дочерней компании; в этом случае налог, удерживаемый в государстве дочерней компании и зачитываемый в государстве материнской компании, ограничивается 5 процентами от валовой суммы дивидендов в результате применения подпункта a) пункта 2 Статьи 10.

50. Эти положения позволяют избежать юридического двойного налогообложения дивидендов, но не препятствуют повторному корпоративному налогообложению прибыли, распределенной материнской компании: сначала на уровне дочерней компании, а затем на уровне материнской компании. Такое повторяющееся налогообложение создает очень серьезное препятствие для развития международных инвестиций. Многие государства признали это и включили в свое внутреннее законодательство положения, призванные избежать этого препятствия. Кроме того, соответствующие положения часто включаются в конвенции об избежание двойного налогообложения.

51. Комитет по налоговым вопросам рассмотрел вопрос о целесообразности внесения изменений в Статью 23 Конвенции с целью урегулирования этого вопроса. Хотя многие государства высказались за включение такого положения в Типовую конвенцию, это столкнулось с многочисленными трудностями, обусловленными различием мнений государств и разнообразием возможных решений. Некоторые государства, опасаясь уклонения от уплаты налогов, предпочли сохранить свободу действий и урегулировать этот вопрос только в своем внутреннем законодательстве.

52. В итоге оказалось предпочтительным оставить государствам свободу выбора собственного решения проблемы. Для государств, предпочитающих решать проблему в своих конвенциях, решения чаще всего будут следовать одному из нижеприведенных принципов:

а) Освобождение с прогрессированием

Государство, резидентом которого является материнская компания, освобождает от уплаты дивидендов, которые она получает от своей дочерней компании в другом государстве, но, тем не менее, может учитывать эти дивиденды при расчете налога, причитающегося материнской компании с оставшегося дохода (такому положению часто отдают предпочтение государства, применяющие указанный метод освобождения в Статье 23 A).

б) Зачет по основным налогам

Что касается дивидендов, полученных от дочерней компании, то государство, резидентом которого является материнская компания, предоставляет зачет, как это предусмотрено в пункте 2 Статьи 23 A или в пункте 1 Статьи 23 B, в зависимости от обстоятельств, не только по налогу на дивиденды как таковые, но и по налогу, уплаченному материнской компанией. субсидия на распределяемую прибыль (такому положению часто отдают предпочтение государства, применяющие в качестве общего правила кредитный метод, указанный в Статье 23 B).

в) Присоединение к холдингу в отечественном дочернем предприятии

Дивиденды, которые материнская компания получает от иностранной дочерней компании, рассматриваются в государстве материнской компании для целей налогообложения таким же образом, как и дивиденды, полученные от дочерней компании, являющейся резидентом этого государства.

53. Когда государство материнской компании взимает налоги на капитал, аналогичное решение должно применяться и к таким налогам.

54. Кроме того, государства могут свободно устанавливать пределы и методы применения этих положений (определение и минимальная продолжительность владения акциями, доля дивидендов, которые, как считается, покрываются административными или финансовыми расходами) или устанавливать льготы, предоставляемые в соответствии со специальным режимом, при условии, что компания дочерняя компания осуществляет реальную экономическую деятельность в государстве , резидентом которого она является, или получает большую часть своего дохода в этом государстве, или облагается существенным налогом на прибыль в этом государстве.

Пункт 3

55. Проект конвенции 1963 года прямо предусматривал применение прогрессивной шкалы налоговых ставок государством резидентства (последнее предложение пункта 1 Статьи 23 A), и большинство конвенций, заключенных между странами-членами ОЭСР , в которых применяется метод освобождения, следуют этому принципу. Согласно пункту 3 Статьи 23 A, государство резидентства сохраняет за собой право учитывать сумму освобожденного дохода или капитала при определении налога, которым облагается остальная часть дохода или капитала. Это правило применяется даже в тех случаях, когда освобожденный от налога доход (или Статьи капитала) и облагаемый налогом доход (или Статьи капитала) приходятся на лиц (например, мужа и жену), чьи доходы (или Статьи капитала) облагаются налогом совместно в соответствии с внутренним законодательством. Этот принцип прогрессии применяется к доходам или капиталу, освобожденным от налогообложения в силу пункта 1 Статьи 23 A, а также к доходам или капиталу, которые в соответствии с любым другим положением Конвенции "подлежат налогообложению только" в другом Договаривающемся государстве (см. пункт 6 выше). Именно по этой причине в Типовой конвенции 1977 года принцип прогрессии был перенесен из пункта 1 Статьи 23 A в новый пункт 3 указанной статьи, и была сделана ссылка на освобождение "в соответствии с любым положением Конвенции".

56. Пункт 3 Статьи 23 A относится только к государству резидентства. Форма статьи не наносит ущерба применению государством источника положений своего внутреннего законодательства, касающихся продвижения по службе.

Пункт 4

56.1 Цель данного пункта - избежать двойного неналогообложения в результате разногласий между государством резидентства и государством источника по фактам дела или по толкованию положений Конвенции. Данный пункт применяется, когда, с одной стороны, государство источника толкует факты дела или положения Конвенции таким образом, что статья дохода или капитала подпадает под положение Конвенции, которое устраняет его право облагать налогом эту статью или ограничивает налог, который оно может наложить, а, с другой стороны, государство пребывания принимает иное толкование фактов или положений Конвенции и, таким образом, считает, что данная статья может облагаться налогом в государстве источника в соответствии с Конвенцией, что, в отсутствие настоящего пункта, привело бы к обязанности государства пребывания предоставить освобождение в соответствии с положениями пункта 1.

56.2 Данный пункт применяется только в той степени, в которой государство источника применило положения Конвенции для освобождения статьи дохода или капитала или применило положения пункта 2 Статьи 10 или 11 к статье дохода. Таким образом, данный пункт не будет применяться, если государство источника считает, что оно может облагать налогом статью дохода или капитала в соответствии с положениями Конвенции, но если в соотв етствии с положениями внутреннего законодательства государства источника налог на такой доход или капитал фактически не уплачивается. В таком случае государство пребывания должно освободить эту статью дохода от налога в соответствии с положениями пункта 1, поскольку освобождение в государстве источника вытекает не из применения положений Конвенции, а из внутреннего законодательства государства источника (см. пункт 34 выше). Аналогичным образом, если государства источника и резидентства расходятся 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 в результате применения Конвенции или к которой это государство применяет пункт 2 Статьи 10 или 11.

56.3 Случаи применения данного пункта следует отличать от случаев, когда квалификация статьи дохода по внутреннему законодательству государства источника взаимодействует с положениями Конвенции, препятствуя этому государству облагать налогом статью дохода или капитала в обстоятельствах, когда квалификация этой статьи по внутреннему законодательству государства пребывания не привела бы к такому же результату. В таком случае, который рассматривается в пунктах 32.6 и 32.7 выше, пункт 1 не налагает на государство резидентства обязательства по предоставлению освобождения, поскольку статья дохода не может облагаться налогом в государстве источника в соответствии с Конвенцией. Поскольку пункт 1 не применяется, положения пункта 4 в таком случае не требуются для обеспечения права государства резидентства на налогообложение.

iii. Комментарий к положениям Статьи 23 B (метод зачета налога)

Пункт 1

A. Методы

57. Статья 23 B, основанная на принципе зачета, соответствует обычному методу зачета: государство резидентства (R) разрешает в качестве вычета из своего собственного налога на доход или капитал своего резидента сумму, равную налогу, уплаченному в другом государстве E (или S) с дохода или капитала своего резидента. доход, полученный от этого другого государства E (или других государств), или капитал, находящийся в его собственности, но вычет ограничен соответствующей долей его собственного налога.

58. Предполагается, что обычный метод зачета будет применяться также в отношении государства, которое использует метод освобождения, но должно в соответствии с пунктом 2 Статьи 23 A зачесть налог, взимаемый по ограниченным ставкам в другом государстве с дивидендов и процентов (см. пункт 47 выше). Возможность внесения некоторых изменений, упомянутая в пунктах 47 и 48 выше (полное зачисление), может, конечно, также иметь значение в случае дивидендов и процентов, выплачиваемых резиденту государства, которое приняло обычный метод зачисления (см. также пункт 63 ниже).

59. Обязательство, налагаемое Статьей 23 B на государство R по зачету налога, взимаемого в другом государстве E (или других государствах) с какого-либо объекта дохода или капитала, зависит от того, может ли этот объект облагаться налогом в государстве E (или других государствах) в соответствии с Конвенцией. В пунктах 32.1-32.7 выше обсуждается, как следует интерпретировать это условие. Статьи дохода, которые в соответствии с подпунктом a) пунктов 1 и 2 Статьи 19 "подлежат налогообложению только" в другом государстве, с самого начала освобождаются от налогообложения в государстве R (см. пункт 6 выше), и комментарий к Статье 23 A применяется к такому освобожденному доходу. Что касается прогресса, то делается ссылка на пункт 2 Статьи (и пункт 79 ниже).

60. Статья 23 B устанавливает основные правила метода зачета, но не содержит подробных правил расчета и использования зачета. Это соответствует общей схеме Конвенции. Опыт показывает, что может возникнуть множество проблем. Некоторые из них рассматриваются в следующих пунктах. Во многих государствах во внутреннем законодательстве уже существуют подробные правила, касающиеся зачета иностранных налогов. Таким образом, ряд конвенций содержат ссылку на внутреннее законодательство Договаривающихся государств и дополнительно предусматривают, что такие внутренние нормы не должны затрагивать принцип, изложенный в Статье 23 B. Если метод зачета не используется во внутреннем законодательстве

Договаривающегося государства, это государство должно установить правила применения Статьи 23 B, при необходимости после консультаций с компетентным органом другого Договаривающегося государства (пункт 3 Статьи 25).

61. Сумма иностранного налога, на которую должен быть разрешен зачет, является налогом, фактически уплаченным в соответствии с Конвенцией в другом Договаривающемся государстве (за исключением суммы налога, уплаченной в этом другом государстве исключительно потому, что доход или капитал также являются доходом, полученным резидентом этого государства, или капиталом, принадлежащим резидентом этого государства). Проблемы могут возникнуть, например, в том случае, если такой налог рассчитывается не с дохода за год, за который он взимается, а с дохода за предыдущий год или со среднего дохода за два или более предыдущих лет. Другие проблемы могут возникнуть в связи с различными методами определения дохода или в связи с изменениями курсов валют (девальвация или ревальвация). Однако такие проблемы вряд ли могут быть решены с помощью специального положения в Конвенции.

62. Согласно положениям второго предложения пункта 1 Статьи 23 B, вычет, который должно разрешить государство резиденства (R), ограничивается той частью подоходного налога, которая соответствует доходу, полученному в государстве S, или E (так называемый "максимальная дедукция"). Такой максимальный вычет может быть рассчитан либо путем распределения общей суммы налога на совокупный доход в соответствии с соотношением между доходом, на который предоставляется зачет, и общим доходом, либо путем применения ставки налога на совокупный доход к доходу, на который предоставляется зачет. Фактически, в случаях, когда налог в государстве E (или S) равен или превышает соответствующий налог в государстве R, метод зачета будет иметь тот же эффект, что и метод освобождения от уплаты налога с прогрессией. Также при кредитном методе могут возникнуть аналогичные проблемы в отношении суммы дохода, ставки налога и т.д., как указано в комментарии к Статье 23 A (см., в частности, пункты 39-41 и 44 выше). По тем же причинам, которые упоминались в пунктах 42 и 43 выше, предпочтительнее, чтобы кредитный метод не предлагал однозначного и единообразного решения в Конвенции, а предоставлял каждому государству свободу применять свое собственное законодательство и методы. Это также верно для некоторых других проблем, которые рассматриваются ниже.

63. Максимальный вычет обычно рассчитывается как налог на чистый доход, т.е. на доход от государства E (или государств S), за вычетом допустимых вычетов (определенных или пропорциональных), связанных с таким доходом (см. пункт 40 выше). По этой причине максимальный размер вычета во многих случаях может быть ниже, чем налог, фактически уплаченный в государстве E (или S). Это может быть особенно актуально в том случае, когда, например, резидент государства R, получающий проценты от государства S, занял средства у третьего лица для финансирования

кредита, приносящего проценты. Поскольку проценты, причитающиеся по таким заемным деньгам, могут быть зачтены в счет процентов, получаемых в государстве S, сумма чистого дохода, облагаемого налогом в государстве R, может быть очень мала, а может и вовсе отсутствовать. Как поясняется в пункте 7.1 Комментария к Статье 11, в этом случае проблема не может быть решена государством R, поскольку в этом государстве налог будет взиматься незначительный или вообще не взиматься. Одним из решений могло бы стать освобождение таких процентов от налогообложения в государствах, как это предлагается в пунктах 7-7.12 Комментария к Статье 11.

64. Если резидент государства R получает доход различного рода от государства S, а последний в соответствии со своим налоговым законодательством облагает налогом только одну из этих статей, максимальный вычет, который может разрешить государству R, обычно будет составлять ту часть его налога, которая относится только к этой статье из доходов, облагаемых налогом в государстве S. Однако возможны и другие решения, особенно с учетом следующей более широкой проблемы: того факта, что необходимо предоставить кредит, например для нескольких статей дохода, с которых в государствах взимается налог по разным ставкам, или для доходов из нескольких государствах, с учетом или без учета соглашений, возникает вопрос о том, должен ли максимальный вычет или зачет рассчитываться отдельно для каждой статьи дохода, или для каждой страны, или для всего иностранного дохода это дает право на получение кредита в соответствии с национальным законодательством и конвенциями. При системе "общего зачета" все иностранные доходы суммируются, и общая сумма иностранных налогов засчитывается в счет внутреннего налога, соответствующего общему иностранному доходу.

65. В случае убытков могут возникнуть дополнительные проблемы. Резидент государства R, получающий доход от государства E (или S), может понести убытки в государстве R, или в государстве E (или S), или в третьем государстве. Для целей налогового вычета, как правило, убыток в данном государстве будет зачтен в счет других доходов в том же государстве. Могут ли убытки, понесенные за пределами государства R (например, в постоянном представительстве), быть вычтены из других доходов, независимо от того, получены они в государстве R или нет, зависит от внутреннего законодательства государства R. Здесь могут возникнуть аналогичные проблемы, как упоминалось в комментарии к Статье 23 A (пункт 44 выше). Когда общий доход получен из-за рубежа и в государстве R не возникает никакого дохода, кроме убытка, не превышающего доход из-за рубежа, тогда общая сумма налога, взимаемого в государстве R, будет соответствовать доходу в государстве S, и, следовательно, максимальный вычет, который может разрешить государство R, будет равен взимаемому налогу в состоянии R. Возможны и другие решения.

66. Вышеупомянутые проблемы в значительной степени зависят от внутреннего законодательства и практики, и поэтому решение должно быть предоставлено каждому

государству. В этом контексте можно отметить, что некоторые государства весьма либеральны в применении кредитного метода. Некоторые государства также рассматривают или уже приняли возможность переноса неиспользованных налоговых льгот. Договаривающиеся государства, разумеется, могут в ходе двусторонних переговоров вносить поправки в статью для решения любой из вышеупомянутых проблем.

67. В ситуациях, связанных с так называемой "недостаточной капитализацией", Типовая конвенция позволяет государству, в котором находится компания-заемщик, при определенных условиях рассматривать выплату процентов как выплату дивидендов в соответствии со своим внутренним законодательством; существенным условием является то, что лицо, предоставляющее кредит, должно эффективно разделять возникающие риски компанией- заемщиком. Это приводит к двум последствиям:

— налогообложению у источника таких "процентов" по ставке для дивидендов (пункт 2 Статьи 10);

— включению таких "процентов" в налогооблагаемую прибыль компании-кредитора.

68. При соблюдении соответствующих условий государство проживания кредитора будет обязано освободить проценты от любого юридического или экономического двойного налогообложения, как если бы выплата фактически была дивидендом. Затем он должен зачесть сумму налога, фактически удерживаемого с этих процентов в государстве постоянного проживания заемщика, по ставке, применяемой к дивидендам, и, кроме того, если кредитор является материнской компанией компании заемщика, применить к таким "процентам" любые дополнительные льготы в соответствии с режимом материнской/дочерней компании. Это обязательство может привести к:

a) из фактической формулировки Статьи 23 Конвенции, когда она предусматривает освобождение от уплаты налогов в отношении доходов, определенных в Статье 10 как дивиденды, или статей дохода, рассматриваемых в Статье 10;

b) исходя из контекста Конвенции, т.е. из сочетания статей 9, 10, 11 и 23, и, при необходимости, посредством процедуры взаимного согласования:

— если проценты были отнесены в стране резидентства компании-заемщика к дивидендам в соответствии с правилами, которые соответствуют пункту 1 Статьи 9 или пункту 6 Статьи 11, и если государство резидентства кредитора согласно с тем, что оно было надлежащим образом отнесено к дивидендам, и готово применить новый порядок выплаты дивидендов. соответствующая регулировка;

— когда государство резидентства кредитора применяет аналогичные правила недостаточной капитализации и рассматривает выплату как дивиденд во взаимной ситуации, т.е. если платеж был произведен компанией, учрежденной на его территории, резиденту другого Договаривающегося государства;

— во всех других случаях, когда государство проживания кредитора признает, что государству проживания заемщика было надлежаще рассматривать проценты как дивиденды.

69. Что касается дивидендов от существенного участия компании, то здесь делается ссылка на пункты 49-54 выше.

69.1 Проблемы могут возникнуть в тех случаях, когда Договаривающиеся государства по- разному относятся к таким организациям, как партнерства. Предположим, например, что государство, в котором учреждено партнерство, рассматривает это партнерство как компанию, а государство постоянного проживания партнера рассматривает его как финансово прозрачное. Государство, в котором находится партнерство, может, в соответствии с применимыми положениями Конвенции, облагать налогом доходы партнерства при их реализации и, с учетом ограничений, предусмотренных пунктом 2 Статьи 10, может также облагать налогом распределение прибыли партнерства среди его партнеров-нерезидентов. Однако государство проживания партнера облагает налогом его долю в доходах партнерства только тогда, когда этот доход реализуется партнерством.

69.2 Первый вопрос, который возникает в этом деле, заключается в том, обязано ли государство резидентства партнера, которое облагает его налогом на его долю в доходах партнерства, в соответствии с Конвенцией зачесть налог, взимаемый с партнерства в государстве партнерства, которое рассматривается этим государством как отдельное налогооблагаемое лицо. Ответ на этот вопрос должен быть утвердительным в той мере, в какой доход может облагаться налогом в государстве партнерства в соответствии с положениями Конвенции, допускающими налогообложение соответствующего дохода в качестве государства источника или государства, где имеется постоянное представительство, к которому относится этот доход (см. также пункты

11.1 и 11.2 выше). В той мере, в какой государство резидентства партнера направляет доход партнерства партнеру для целей налогообложения этого партнера, оно должно применять согласованный подход и направлять партнеру налог, уплаченный партнерством (но только в той мере, в какой такой налог уплачивается в соответствии с положениями Конвенции, допускающими налогообложение у источника) для целей устранения двойного налогообложения, возникающего при налогообложении партнера. Другими словами, если корпоративный статус, предоставленный партнерству государством источника, игнорируется государством резидентства для целей налогообложения партнера на его долю дохода, он должен также игнорироваться для целей иностранного налогового кредита.

69.3 Второй вопрос, возникающий в данном деле, заключается в том, в какой степени государство резидентства партнера должно зачесть налог, взимаемый государством партнерства с распределения, которое не облагается налогом в

государстве резидентства. Ответ на этот вопрос содержится в последнем факте. Поскольку распределение не облагается налогом в государстве проживания партнера, в этом государстве просто не существует налога, в счет которого можно было бы зачесть налог, взимаемый государством партнерства с распределения. Необходимо проводить четкое различие между получением прибыли и распределением этой прибыли, и не следует ожидать, что государство проживания партнера зачтет налог, взимаемый государством партнерства при распределении, в счет своего собственного налога, взимаемого при получении прибыли (см. первое предложение пункта 64 выше).

B. Замечания, касающиеся налога на капитал

70. В соответствии с редакцией пункта 1, налог на прибыль может быть зачтен только в счет подоходного налога, а налог на капитал - только в счет налога на капитал. Следовательно, налог на капитал может быть зачтен только в том случае, если в обоих Договаривающихся государствах существует налог на капитал.

71. В ходе двусторонних переговоров два Договаривающихся государства могут договориться о том, что налог, называемый налогом на капитал, по своей природе тесно связан с подоходным налогом, и, следовательно, могут пожелать зачесть его в счет подоходного налога и наоборот. В некоторых случаях, поскольку одно государство не взимает налог на капитал или оба государства взимают налог на капитал только с внутренних активов, двойного налогообложения капитала не возникает. В таких случаях, конечно, подразумевается, что ссылка на налогообложение капитала может быть исключена. Кроме того, государства могут счесть желательным, независимо от характера налогов, взимаемых в соответствии с конвенцией, разрешить зачет общей суммы налога в государстве источника или месте нахождения из общей суммы налога в государстве постоянного проживания. Однако в тех случаях, когда конвенция включает как налоги на реальный капитал, так и налоги на капитал, которые по своей сути являются подоходными налогами, государства могут пожелать зачесть в счет подоходного налога только налоги на последний вид капитала. В таких случаях государства могут по своему усмотрению изменять предлагаемую статью для достижения желаемого результата.

C. Снижение налогов

72. Некоторые государства предоставляют иностранным инвесторам различные виды налоговых льгот с целью привлечения иностранных инвестиций. Когда государство резидентства иностранного инвестора применяет кредитный метод, выгода от льгот, предоставляемых государством источника, может быть уменьшена до такой степени, что государство резидентства при налогообложении дохода, полученного в результате применения льгот, разрешит вычет только налога, фактически уплаченного в государстве источника. Аналогичным образом, если государство резидентства применяет метод освобождения от налогов, но при этом устанавливает определенный уровень налогообложения в государстве источника, предоставление государством

источника налоговых льгот может привести к отказу инвестору в применении метода освобождения от налогов в государстве его резидентства.

73. Чтобы избежать любых подобных последствий в государстве постоянного проживания, некоторые государства, принявшие программы налогового стимулирования, желают включить в свои конвенции положения, обычно называемые положениями о "снижении налогов". Цель этих положений состоит в том, чтобы позволить нерезидентам получить иностранный налоговый кредит по налогам, которые были "сэкономлены" в рамках программы стимулирования государства происхождения , или гарантировать, что эти налоги будут учтены для целей применения определенных условий, которые могут быть связаны с системами освобождения от налогов.

74. Положения о льготном налогообложении представляют собой отход от положений статей 23 A и 23 B. Положения о льготном налогообложении могут принимать различные формы, например:

a) государство постоянного резиденства разрешит в качестве вычета сумму налога, которую государство источника могло бы взимать в соответствии со своим общим законодательством, или такую сумму, которая ограничена Конвенцией (например, ограничения ставок, предусмотренных для дивидендов и процентов в Статьях 10 и 11), даже если государство источника имеет полностью или частично отменил этот налог в соответствии со специальными положениями, направленными на содействие его экономическому развитию;

b) в качестве компенсации за снижение налога государством источник государство резиденства соглашается разрешить вычет из своего собственного налога суммы (частично фиктивной), установленной по более высокой ставке;

c) государство резиденства освобождает от уплаты налогов доход, который был облагаем налоговыми льготами в государстве источника.

75. В докладе Комитета по налоговым вопросам за 1998 год, озаглавленном " Снижение налогов: пересмотр" 1-Воспроизведено в томе II полной версии Типовой налоговой конвенции ОЭСР на странице R(14)-1, анализируются соображения налоговой политики, лежащие в основе положений о снижении налогов, а также их разработка. В отчете выявлен ряд проблем, которые ставят под сомнение общую полезность предоставления налоговых льгот. Эти проблемы, в частности, касаются:

— возможности злоупотреблений, связанных с налоговыми льготами;

—эффективность снижения налогов как инструмента иностранной помощи, способствующего экономическому развитию страны происхождения; и

— общая обеспокоенность в связи с тем, что снижение налогов может побудить государства использовать налоговые льготы.

76. Опыт показывает, что снижение налогов очень уязвимо для злоупотреблений налогоплательщиков, которые могут дорого обойтись как государству постоянного проживания, так и государству источника. Такого рода злоупотребления трудно

выявить. Кроме того, даже в тех случаях, когда они выявляются, государству проживания сложно быстро отреагировать на такие злоупотребления. Процесс отмены или изменения существующих налоговых льгот для предотвращения таких злоупотреблений часто является медленным и обременительным.

77. Кроме того, снижение налогов не обязательно является эффективным инструментом содействия экономическому развитию. Сокращение или отмена налоговых льгот государством проживания в большинстве случаев происходит только в том случае, если прибыль репатриируется. Таким образом, способствуя репатриации прибыли, снижение налогов может стать для иностранных инвесторов неотъемлемым стимулом к участию в краткосрочных инвестиционных проектах и сдерживающим фактором для осуществления деятельности в государстве происхождения на долгосрочной основе. Кроме того, иностранные системы налоговых льгот обычно разрабатываются таким образом, чтобы позволить иностранному инвестору при расчете своего иностранного налогового кредита в некоторой степени компенсировать снижение налогов в результате применения определенного налогового стимула более высокими налогами, уплачиваемыми в той или иной стране, так что, в конечном счете, дополнительные налоги не взимаются государством резидентства в результате налогового стимулирования.

78. Наконец, ускоряющаяся интеграция национальных экономик привела к тому, что многие сегменты национальной налоговой базы стали более мобильными в географическом отношении. Эти изменения побудили некоторые государства ввести налоговые режимы, основной целью которых является подрыв налоговой базы других стран. Эти виды налоговых льгот специально разработаны для высокомобильных финансовых и других служб, которые особенно чувствительны к налоговым различиям. Потенциально пагубные последствия таких режимов могут усугубляться наличием в международных договорах плохо продуманных положений, снижающих налогообложение. Это особенно верно в тех случаях, когда государство устанавливает налоговый режим после заключения международных договоров и адаптирует этот режим таким образом, чтобы гарантировать, что он подпадает под действие существующего положения о льготном налогообложении.

78.1 Комитет пришел к выводу, что страны-члены не обязательно должны воздерживаться от принятия налоговых льгот. Однако Комитет выразил мнение, что налоговые льготы следует рассматривать только в отношении государств, экономический уровень которых значительно ниже, чем у государств - членов ОЭСР. Государствам-членам следует использовать объективные экономические критерии для определения государств, имеющих право на снижение налогов. Если государства согласны включить положение о снижении налогов, им рекомендуется следовать рекомендациям, изложенным в разделе VI отчета о снижении налогов. Использование этих "лучших практик" сведет к минимуму возможность злоупотребления такими

положениями, гарантируя, что они будут применяться исключительно к реальным инвестициям, направленным на развитие внутренней инфраструктуры государства источник. Узкое положение, применимое к реальным инвестициям, также предотвратит вредную налоговую конкуренцию для географически мобильных видов деятельности.

Пункт 2

79. Этот пункт был добавлен для того, чтобы государство проживания могло сохранить за собой право учитывать сумму дохода или капитала, освобождаемых от уплаты налогов в этом государстве, при определении налога, который будет взиматься с остальной части дохода или капитала. Сохраняемое таким образом право распространяется на доход или капитал, которые

"подлежат налогообложению только" в другом государстве. Таким образом, принцип прогрессивности сохраняется для государства проживания не только в отношении дохода или капитала, которые "могут облагаться налогом" в другом государстве, но и в отношении дохода или капитала, которые "подлежат налогообложению только" в этом другом государстве. Комментарий к пункту 3 Статьи 23 A в отношении государства происхождения также применим к пункту 2 Статьи 23 B .

Замечания по комментарию

80. *Нидерланды* в принципе выступают за разрешение ситуаций, связанных как с двойным налогообложением, так и с уклонением от двойного налогообложения, из-за коллизий в квалификации между Договаривающимися государствами, поскольку, по мнению Нидерландов, такие ситуации не предусмотрены Договаривающимися государствами и, более того, противоречат объекту и цели налогового соглашения. Однако Нидерланды не согласны с толкованием, данным в пунктах 32.4 и 32.6 формулировки "в соответствии с положениями настоящей Конвенции" в Статьях 23 A и 23 B Конвенции, согласно которому в случаях коллизий в квалификации, которые обусловлены различиями во внутреннем законодательстве между государством происхождения и государство проживания как правило, оговорка, данная государством происхождения, будет иметь преимущественную силу для целей применения государством проживания Статьи 23 A или 23 B. Нидерланды хотели бы сохранить за собой право определять решение и способы его применения в случае определенной коллизии в квалификации с учетом обстоятельств рассматриваемых дел и взаимоотношений с соответствующим Договаривающимся государством. Таким образом, Нидерланды будут придерживаться указанного толкования, содержащегося в пунктах 32.4 и 32.6, только в той мере, в какой это прямо подтверждено в конкретном налоговом соглашении, в результате взаимного согласования между компетентными органами, как это подразумевается в Статье 25 Конвенции, или в качестве односторонней политики.

81. *Швейцария* оставляет за собой право не применять правила, изложенные в пункте 32.3, в случаях, когда коллизия квалификационных требований возникает в результате изменения внутреннего законодательства государства происхождения после заключения Конвенции.

82. *Соединенные Штаты* не согласны с последним предложением пункта 11.1 Комментария.

Оговорки в отношении Статьи

83. В соответствии со своими оговорками к пунктам 2 и 3 Статьи 1, *Франция* оставляет за собой право не включать в пункт 1 статей 23 A и 23 B изменения, предусмотренные обновленной версией Типовой налоговой конвенции от 2017 года, касающиеся устранения двойного налогообложения при наличии прозрачного в финансовом отношении юридического лица.

84. *Люксембург* оставляет за собой право не включать в пункт 1 изменения, предусмотренные обновленной версией Типовой налоговой конвенции от 2017 года.

85. *Соединенные Штаты* оставляют за собой право не включать в пункт 1 заключенную в скобки фразу "(за исключением случаев, когда эти положения допускают налогообложение этим другим государством исключительно потому, что доход также является доходом, полученным резидентом этого государства, или потому, что капитал также является капиталом, принадлежащим резиденту этого государства)". Кроме того, Соединенные Штаты хотели бы выразить мнение, что пункт 1, который был добавлен для рассмотрения так называемого

"двойного экономического налогообложения", не соответствует пунктам 1 и 2 Комментария, в которых разъясняется, что Статья 23 касается только так называемого " двойного юридического налогообложения".

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

ОТНОСИТЕЛЬНО НЕДОПУЩЕНИЯ ДИСКРИМИНАЦИИ

Общие замечания

1. Данная статья посвящена устранению налоговой дискриминации при определенных обстоятельствах. Все налоговые системы предусматривают законные различия, основанные, например, на различиях в налоговых обязательствах или платежеспособности. Содержащиеся в статье положения о недопущении дискриминации направлены на то, чтобы сбалансировать необходимость предотвращения неоправданной дискриминации с необходимостью учитывать эти законные различия. По этой причине статью не следует чрезмерно расширять, чтобы охватить так называемую "косвенную" дискриминацию. Например, хотя пункт 1, касающийся дискриминации по признаку гражданства, предотвратил бы иное обращение, которое на самом деле является скрытой формой дискриминации по

признаку гражданства, например, иное обращение с отдельными лицами в зависимости от того, имеют ли они паспорт, выданный государством, или имеют на это право, невозможно утверждать, что к нерезидентам данного государства относятся в первую очередь лица, не являющиеся гражданами этого государства, чтобы сделать вывод о том, что различное обращение по признаку места жительства косвенно является дискриминацией по признаку гражданства для целей этого пункта.

2. Аналогичным образом, положения этой статьи не могут быть истолкованы как требующие режима наибольшего благоприятствования. Если государство заключило двустороннее или многостороннее соглашение, которое предоставляет налоговые льготы гражданам или резидентам другого Договаривающегося государства (государств), являющегося стороной этого соглашения, граждане или резиденты третьего государства, не являющегося Договаривающимся государством этого договора, не могут претендовать на эти льготы по причине аналогичной недопущении дискриминации положение конвенции об избежание двойного налогообложения между третьим государством и первым упомянутым государством. Поскольку налоговые соглашения основаны на принципе взаимности, налоговый режим, предоставляемый одним Договаривающимся государством в соответствии с двусторонним или многосторонним соглашением резиденту или гражданину другого Договаривающегося государства - участника этого соглашения в силу особых экономических отношений между этими Договаривающимися государствами, не может быть распространен на резидента или гражданина третьего государства в соответствии с положениями налоговой конвенции о недопущении дискриминации между первым и третьим государствами.

3. Различные положения Статьи 24 предотвращают различия в налоговом режиме, которые основаны исключительно на определенных конкретных основаниях (например , гражданство, в случае пункта 1). Таким образом, для применения этих пунктов другие соответствующие аспекты должны быть одинаковыми. В различных положениях Статьи 24 используются различные формулировки для достижения этого результата (например, "при тех же обстоятельствах" в пунктах 1 и 2; "осуществляющие ту же деятельность" в пункте 3;

"аналогичные предприятия" в пункте 5). Кроме того, хотя данная статья направлена на устранение различий, основанных исключительно на определенных признаках, она не направлена на предоставление иностранным гражданам, нерезидентам, предприятиям других государств или национальным предприятиям, принадлежащим нерезидентам или контролируемым ими, более благоприятного налогового режима, чем у граждан, резидентов или отечественных предприятий принадлежит резидентам или контролируется ими (см., например, пункт 34 ниже).

4. Наконец, как показано в пункте 79 ниже, положения данной статьи следует рассматривать в контексте других статей Конвенции, с тем чтобы меры, которые

предписаны или прямо разрешены положениями этих статей, не могли рассматриваться как нарушающие положения Статьи, даже если они применяются только в том случае, если они применяются в соответствии с положениями настоящей статьи, например, что касается платежей нерезидентам. Однако, с другой стороны, тот факт, что конкретная мера не является нарушением положений данной статьи, не означает, что она разрешена Конвенцией, поскольку эта мера может нарушать другие статьи Конвенции.

Пункт 1

5. Этот пункт устанавливает принцип, согласно которому для целей налогообложения дискриминация по признаку гражданства запрещена и что, при условии взаимности, к гражданам одного Договаривающегося государства не может быть менее благоприятного отношения в другом Договаривающемся государстве, чем к гражданам последнего государства при тех же обстоятельствах.

6. Следует отметить, что принцип недопущения дискриминации, под различными названиями и с более или менее широкой сферой применения, применялся в международных финансовых отношениях задолго до появления в конце 19-го века классических конвенций об избежание двойного налогообложения. Таким образом, в огромном количестве соглашений различного рода (консульских конвенций или конвенций об учреждении, договоров о дружбе или торговле и т.д.), заключенных государствами, особенно в 19 веке, с целью расширения и усиления дипломатической защиты своих граждан, где бы они ни проживали, содержатся положения, согласно которым каждое из двух договаривающихся государств Государства обязуются предоставлять гражданам другого государства равное обращение со своими собственными гражданами. Тот факт, что такие положения впоследствии были включены в конвенции об избежание двойного налогообложения, никоим образом не повлиял на их первоначальное обоснование и сферу применения. Текст пункта 1 предусматривает, что применение этого пункта не ограничивается Статьей 1 исключительно 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 или нет. Другими словами, все граждане одного Договаривающегося государства имеют право воспользоваться преимуществами этого положения в отношении другого Договаривающегося государства. Это справедливо, в частности, для граждан Договаривающихся государств, которые не являются резидентами ни одного из них, а проживают в третьем государстве.

7. Выражение "при одинаковых обстоятельствах" относится к налогоплательщикам (физическим и юридическим лицам, партнерствам и ассоциациям), находящимся, с точки зрения применения обычного налогового законодательства и нормативных актов, в существенно схожих обстоятельствах как по закону, так и фактически. Выражение "в частности, в отношении места жительства" ясно указывает на то, что место жительства

налогоплательщика является одним из факторов, имеющих значение при определении того, находятся ли налогоплательщики в аналогичных обстоятельствах. Выражение " при одинаковых обстоятельствах" само по себе было бы достаточным для установления того, что налогоплательщик, являющийся резидентом Договаривающегося государства, и налогоплательщик, не являющийся резидентом этого государства, находятся в разных обстоятельствах. Фактически, хотя выражение " в частности, в отношении места жительства" не фигурировало в проекте Конвенции 1963 года или в Типовой конвенции 1977 года, страны-участницы при применении и толковании выражения "при тех же обстоятельствах" неизменно придерживались мнения о том, что место жительства налогоплательщика должно приниматься во внимание. Однако при пересмотре Типовой конвенции Комитет по налоговым вопросам счел, что конкретная ссылка на место жительства налогоплательщиков была бы полезным разъяснением, поскольку это позволило бы избежать любых возможных сомнений относительно толкования выражения "при тех же обстоятельствах" в этом отношении.

8. Таким образом, при применении пункта 1 основной вопрос заключается в том, подвергаются ли два лица, являющиеся резидентами одного и того же государства, различному обращению исключительно по причине наличия у них разного гражданства . Следовательно, если Договаривающееся государство, освобождая от налогообложения в связи с семейными обязанностями, проводит различие между своими гражданами в зависимости от того, проживают ли они на его территории или нет, это государство не может быть обязано предоставлять гражданам другого государства, которые не проживают на его территории, такой же режим, какой оно предоставляет своим резидентам граждане, но оно обязуется предоставлять им такой же режим, какой предоставляется его гражданам, проживающим в другом государстве. Аналогичным образом, пункт 1 не применяется, если гражданин Договаривающегося государства (Государство R), который также является резидентом Государства R, облагается налогом на менее выгодных условиях в другом Договаривающемся государстве (государство S), чем гражданин государства S, проживающий в третьем государстве (например, в результате подачи заявления положений, направленных на противодействие использованию налоговых убежищ), поскольку эти два лица находятся в неодинаковых обстоятельствах в отношении своего места жительства.

9. Выражение "при тех же обстоятельствах" в некоторых случаях может относиться к налоговому положению того или иного лица. Это имело бы место, например, в том случае, если бы страна облагала своих граждан или некоторых из них более строгими налоговыми обязательствами, чем не граждан (это, например, является особенностью налоговой системы Соединенных Штатов). До тех пор, пока такое обращение само по себе не является нарушением пункта 1, нельзя утверждать, что лица, не являющиеся гражданами этого государства, находятся в тех же обстоятельствах, что и его граждане,

для целей применения других положений внутреннего налогового законодательства этого государства, в отношении которых применяется всеобъемлющий налоговый кодекс или ограниченная налоговая ответственность налогоплательщика была бы уместна (например, предоставление личных льгот).

10. Аналогичным образом, положения пункта 1 не следует толковать как обязывающие государство, которое предоставляет особые налоговые льготы своим собственным государственным органам или службам как таковым, распространять те же привилегии на государственные органы и службы другого государства.

11. Они также не должны толковаться как обязывающие государство, предоставляющее специальные налоговые льготы некоммерческим частным учреждениям, деятельность которых осуществляется в целях общественного блага, характерных для этого государства, распространять те же льготы на аналогичные учреждения, деятельность которых не направлена на его благо.

12. В первом из этих двух случаев, если государство предоставляет иммунитет от налогообложения своим собственным государственным органам и службам, это оправдано, поскольку такие органы и службы являются неотъемлемой частью государства, и их условия ни в коем случае не могут быть сопоставимы с условиями государственных органов и служб другой страны. Тем не менее, данная оговорка не распространяется на государственные корпорации, осуществляющие прибыльную деятельность. В той мере, в какой они могут рассматриваться как предприятия частного бизнеса, к ним будут применяться положения пункта 1.

13. Что касается второго случая, если государство предоставляет налоговые льготы определенным частным некоммерческим учреждениям, это явно оправдано самим характером деятельности этих учреждений и выгодой, которую это государство и его граждане получат от этой деятельности.

14. Кроме того, пункт 1 был намеренно сформулирован в негативной форме. Предусматривая, что граждане одного Договаривающегося государства не могут подвергаться в другом Договаривающемся государстве какому-либо налогообложению или каким-либо связанным с ним требованиям, которые являются иными или более обременительными, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подвергаются или могут подвергаться граждане другого Договаривающегося государства при тех же обстоятельствах, настоящий пункт имеет следующее значение: такая же обязательная сила, как если бы она предписывала Договаривающимся государствам предоставлять одинаковое обращение своим соответствующим гражданам. Но поскольку основной целью этого пункта является запрет дискриминации в одном государстве в отношении граждан другого, ничто не мешает первому государству предоставлять лицам иностранного гражданства по своим собственным особым причинам или в целях соблюдения специального положения конвенции об избежание двойного налогообложения, такие, как, в частности,

требование о том, что прибыль постоянных представительств должна облагаться налогом в соответствии со Статьей 7, определенные льготы или послабления, которые недоступны для ее собственных граждан. В том виде, в каком он сформулирован, пункт 1 этого не запрещает.

15. С учетом вышеизложенного замечания слова "...не должны подвергаться... к любому налогообложению или любому связанному с ним требованию, которое является иным или более обременительным..." означает, что когда налог взимается с граждан и иностранцев при одинаковых обстоятельствах, он должен быть в одинаковой форме как в отношении основы взимания, так и метода начисления, его ставка должна быть одинаковой и, наконец, формальности, связанные с налогообложением (декларации, оплата, установленные сроки и т.д.), не должны быть более обременительными для иностранцев, чем для граждан страны.

16. Ввиду правовых отношений, возникающих между компанией и государством, в соответствии с законодательством которого она учреждена, которые с определенных точек зрения тесно связаны с отношениями гражданства в случае физических лиц, представляется оправданным не рассматривать юридические лица, партнерства и ассоциации в специальном положении, но ассимилировать их с отдельными лицами в соответствии с пунктом 1. Этот результат достигается благодаря определению термина "национальный" в подпункте g) пункта 1 Статьи 3.

17. В силу этого определения в случае юридического лица, такого как компания, " гражданин Договаривающегося государства" означает юридическое лицо, "статус которого вытекает из законов, действующих в этом Договаривающемся государстве". Компания, как правило, получает свой статус в соответствии с законами, действующими в государстве, в котором она была зарегистрирована. Однако, согласно внутреннему законодательству многих стран, инкорпорация или регистрация является критерием или одним из критериев для определения места жительства компаний для целей Статьи 4. Поскольку пункт 1 Статьи 24 запрещает различное обращение на основе гражданства, но только в отношении физических или юридических лиц, " находящихся в одинаковых обстоятельствах, в частности в отношении места жительства", для целей этого пункта важно отличать различное обращение, основанное исключительно на гражданстве, от иного обращения это связано с другими обстоятельствами и, в частности, с местом жительства. Как пояснялось в пунктах 7 и 8 выше, пункт 1 запрещает дискриминацию только по признаку различия в гражданстве и требует, чтобы все другие соответствующие факторы, включая резидентство юридического лица, были одинаковыми. Различное отношение к резидентам и нерезидентам является важной особенностью национальных налоговых систем и налоговых соглашений; если рассматривать Статью 24 в контексте других статей Конвенции, большинство из которых предусматривают различный режим в отношении резидентов и нерезидентов, становится ясно, что две компании, которые не являются

резидентами одного и того же государства для целей Конвенции (согласно правилам Статьи 4), как правило, являются не в таких обстоятельствах для целей пункта 1.

18. Хотя резиденты и нерезиденты, как правило, находятся в разных обстоятельствах для целей пункта 1, очевидно, что это не тот случай, когда проживание не имеет никакого отношения к рассматриваемому различному обращению.

19. Следующие примеры иллюстрируют эти принципы.

20. Пример 1: Согласно внутреннему законодательству о подоходном налоге государства A, компании, зарегистрированные в этом государстве или имеющие место эффективного управления в этом государстве, являются его резидентами. Согласно внутреннему законодательству о подоходном налоге государства B, только компании, которые имеют место эффективного управления в этом государстве, являются его резидентами. Налоговое соглашение государства A - государства B идентично данному Типовому налоговому соглашению.

Внутреннее налоговое законодательство государства A предусматривает, что дивиденды, выплачиваемые компании, зарегистрированной в этой стране, другой компанией, зарегистрированной в этой стране, освобождаются от налогообложения. Поскольку компания, зарегистрированная в государстве B, которая имела бы место эффективного управления в государстве A, была бы резидентом государства A для целей Конвенции между государством A и государством B, тот факт, что дивиденды, выплачиваемые такой компании компанией, зарегистрированной в государстве A, не подпадали бы под действие этого исключения, даже если компания-получатель находится в тех же обстоятельствах, что и компания, зарегистрированная в государстве A, в отношении ее резидентства, это будет представлять собой нарушение пункта 1 при отсутствии других соответствующих отличных обстоятельств.

21. Пример 2: Согласно внутреннему законодательству государства A о подоходном налоге, компании, зарегистрированные в этом государстве, являются его резидентами, а компании, зарегистрированные за рубежом, являются нерезидентами. Налоговая конвенция между государствами A и B 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 этой статьи, это юридическое лицо считается резидентом государства, в котором оно было зарегистрировано. Внутреннее налоговое законодательство государства A предусматривает, что дивиденды, выплачиваемые компании, зарегистрированной в этой стране, другой компанией, зарегистрированной в этой стране, освобождаются от налогообложения. Пункт 1 не распространяет этот режим на дивиденды, выплачиваемые компании, зарегистрированной в государстве B. Даже если к компании , зарегистрированной в государстве A, и к компании, зарегистрированной в государстве B, которые получают такие дивиденды, относятся по-разному, эти компании находятся в разных обстоятельствах в отношении своего места жительства, а место жительства в

данном случае является важным фактором (как можно заключить, например, из пункта 5 Статьи 10, что предотвратило бы последующее налогообложение дивидендов, выплачиваемых компанией-нерезидентом, но не выплачиваемых компанией-резидентом).

22. Пример 3: Согласно внутреннему законодательству государства A о подоходном налоге, компании, зарегистрированные в этом государстве, являются его резидентами. Согласно внутреннему налоговому законодательству государства B, компании, управляющие которыми находятся в этом государстве, являются его резидентами. Налоговое соглашение между государствами A и B идентично данному Типовому налоговому соглашению. Внутреннее налоговое законодательство государства A предусматривает, что компания-нерезидент, являющаяся резидентом государства, с которым государство A не имеет налогового соглашения, позволяющего обмениваться налоговой информацией, облагается ежегодным налогом в размере 3% от стоимости ее недвижимого имущества, а не налог на чистый доход, полученный от этого имущества. Компания, зарегистрированная в государстве B, но являющаяся резидентом государства, с которым государство A не имеет налогового соглашения, разрешающего обмен налоговой информацией, не может утверждать, что пункт 1 препятствует применению 3- процентного налога, взимаемого государством A, поскольку с ней обращаются иначе, чем с компанией, зарегистрированной в государстве A. Государство A. В этом случае такая компания не будет находиться в тех же обстоятельствах в отношении своего места жительства, что и компания, зарегистрированная в государстве A, и место жительства компании будет иметь значение (например, для целей доступа к информации, необходимой для проверки чистого дохода от недвижимого имущества, полученного налогоплательщиком-нерезидентом).

23. Пример 4: Согласно внутреннему законодательству государства A о подоходном налоге, компании, зарегистрированные в этом государстве, являются резидентами государства A, а компании, зарегистрированные за рубежом, являются нерезидентами. Налоговая конвенция между государствами A и B 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 этой статьи, это юридическое лицо считается резидентом государства, в котором оно было зарегистрировано. В соответствии с законом государства A о налоге на заработную плату все компании, нанимающие сотрудников- резидентов, облагаются налогом на заработную плату, который не делает различий в зависимости от места жительства работодателя, но предусматривает, что только компании, зарегистрированные в государстве A, могут пользоваться более низкой ставкой налога на заработную плату. В этом случае тот факт, что компания, зарегистрированная в государстве B, не будет иметь того же места жительства, что и компания, зарегистрированная в государстве A, для целей конвенции A-B, не имеет никакого

отношения к различному налоговому режиму в отношении налога на заработную плату , и что, следовательно, различный режим был бы нарушением из пункта 1 отсутствуют другие соответствующие иные обстоятельства.

24. Пример 5: Согласно внутреннему законодательству государства A о подоходном налоге, компании, зарегистрированные в этом государстве или имеющие место эффективного управления в этом государстве, являются резидентами этого государства , а компании, которые не соответствуют ни одному из этих двух условий, являются нерезидентами. Согласно внутреннему законодательству государства B о подоходном налоге, компании, зарегистрированные в этом государстве, являются резидентами этого государства. Налоговая конвенция государства A - государства B 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 этой статьи, то такое юридическое лицо считается резидентом только того государства, в котором оно было инкорпорировано. Внутреннее налоговое законодательство государства A также предусматривает, что компании, которые были зарегистрированы и которые имеют место для эффективного управления в этом государстве, имеют право консолидировать свой доход для целей налогообложения, если они являются частью группы компаний с общими акционерами. Компания X, которая была зарегистрирована в государстве B, принадлежит к той же группе, что и две компании, зарегистрированные в государстве A, и все эти компании эффективно управляются в государстве A. Поскольку она не была зарегистрирована в государстве A, компании X не разрешается консолидировать свои доходы с доходами двух других компаний.

25. В этом случае, даже если компания X является резидентом государства A в соответствии с внутренним законодательством этого государства, она не является резидентом государства A для целей Конвенции в силу пункта 3 Статьи 4. Таким образом, она не будет находиться в тех же условиях, что и другие компании группы, в отношении резидентства, и пункт 1 не позволит ей воспользоваться преимуществами консолидации, даже если иной режим является результатом того факта, что компания X не была зарегистрирована в государстве A. Резидентство компании X, безусловно, имеет значение в отношении преимуществ консолидации, поскольку некоторые положения Конвенции, такие как Статьи 7 и 10, не позволяют государству A облагать налогом определенные виды доходов, получаемых компанией X.

Пункт 2

26. 28 сентября 1954 года ряд государств заключили в Нью-Йорке Конвенцию о статусе лиц без гражданства, согласно Статье 29 которой лицам без гражданства должен быть предоставлен национальный режим. В число стран, подписавших Конвенцию, входят несколько стран-членов ОЭСР.

27. Следует, однако, признать, что положения пункта 2 в двусторонней конвенции позволят распространить национальный режим на лиц без гражданства, которые, поскольку они находятся в одной из ситуаций, перечисленных в пункте 2 Статьи 1 вышеупомянутой Конвенции от 28 сентября 1954 года, являются не подпадает под действие этой Конвенции. Это в основном относится, с одной стороны, к лицам, получающим на момент подписания этой Конвенции защиту или помощь от органов или учреждений Организации Объединенных Наций, помимо Управления Верховного комиссара Организации Объединенных Наций по делам беженцев, и, с другой стороны, к лицам, которые являются резидентами страны и которые там пользуются правами и обязанностями, вытекающими из наличия гражданства этой страны, и на которых распространяются эти права.

28. Цель пункта 2 состоит в том, чтобы ограничить сферу применения положения, касающегося равного обращения с гражданами Договаривающегося государства, исключительно 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, такое положение не позволяет им пользоваться привилегиями в одном государстве по сравнению с гражданами другого государства.

30. Однако, если бы государства сочли желательным в своих двусторонних отношениях распространить применение пункта 2 на всех лиц без гражданства, независимо от того, являются ли они резидентами Договаривающегося государства или нет, с тем чтобы во всех случаях они пользовались наиболее благоприятным режимом, предоставляемым гражданам соответствующего государства, для этого они бы необходимо лишь принять следующий текст, который не содержит никаких условий относительно проживания в Договаривающемся государстве: Несмотря на положения Статьи 1, лица без гражданства не должны подвергаться в Договаривающемся государстве какому-либо налогообложению или каким-либо связанным с ним требованиям, которые являются иными или более обременительными, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подвергаются или могут подвергаться граждане этого государства при тех же обстоятельствах, в частности в отношении проживания.

31. Некоторые государства могут счесть, что положения пункта 2 являются слишком либеральными, поскольку они дают право лицам без гражданства, являющимся резидентами одного государства, требовать равного обращения не только в другом государстве, но и в государстве своего постоянного проживания и, таким образом, пользоваться, в частности, положениями конвенций об избежании двойного

налогообложения в последнем заключенный им с третьими государствами. Государства, желающие избежать этого последнего последствия, могут изменить пункт 2 следующим образом:

Лица без гражданства, являющиеся резидентами одного Договаривающегося государства, не должны подвергаться в другом Договаривающемся государстве какому-либо налогообложению или каким-либо связанным с ним требованиям, которые являются иными или более обременительными, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым граждане этого другого государства при тех же обстоятельствах подвергаются или могут подвергаться, в частности, в отношении проживания подвергаться.

32. Наконец, следует понимать, что определение термина "лицо без гражданства", которое должно использоваться для целей такого положения, может быть только тем, которое содержится в пункте 1 Статьи 1 Конвенции от 28 сентября 1954 года, в котором лицо без гражданства определяется как "лицо, не являющееся гражданином любого государства в соответствии с его законодательством".

Пункт 3

33. Строго говоря, вид дискриминации, с которым призван покончить этот пункт, - это дискриминация, основанная не на национальной принадлежности, а на фактическом местонахождении предприятия. Таким образом, это касается всех резидентов Договаривающегося государства, имеющих постоянное представительство в другом Договаривающемся государстве, без каких-либо различий и независимо от их гражданства.

34. Представляется необходимым прежде всего разъяснить, что формулировку первого предложения пункта 3 следует толковать в том смысле, что она не представляет собой дискриминацию в отношении налогообложения лиц-нерезидентов иначе, по практическим соображениям, чем лиц-резидентов, при условии, что это не приводит к более обременительному налогообложению для лиц-резидентов в первом случае лучше, чем во втором. В негативной форме, в которой сформулировано соответствующее положение, имеет значение только результат, при этом допускается адаптация режима налогообложения к конкретным обстоятельствам, при которых взимается налог. Например, пункт 3 не препятствует применению специальных механизмов, которые применяются только для целей определения прибыли, причитающейся постоянному представительству. Этот пункт следует рассматривать в контексте Конвенции и, в частности, пункта 2 Статьи 7, который предусматривает, что прибыль, причитающаяся постоянному представительству, - это прибыль, которую, как ожидалось, могло бы получить отдельное и независимое предприятие, занимающееся той же или аналогичной деятельностью на тех же или аналогичных условиях. Очевидно, что правила или административная практика, направленные на определение прибыли, относящейся к постоянному представительству, на основе требований пункта

2 Статьи 7, не могут считаться нарушением пункта 3, который основан на том же принципе, поскольку требует, чтобы налогообложение постоянного представительства было не менее благоприятным, чем это предусмотрено в пункте 3 Статьи 7 и взимается с отечественного предприятия, осуществляющего аналогичную деятельность.

35. Согласно положениям первого предложения пункта 3, налогообложение постоянного представительства в соответствующем государстве должно быть не менее благоприятным, чем налогообложение предприятий этого государства, осуществляющих аналогичную деятельность. Цель этого положения состоит в том, чтобы положить конец любой дискриминации в отношении постоянных представительств по сравнению с предприятиями-резидентами, принадлежащими к тому же сектору деятельности, в отношении налогов, связанных с предпринимательской деятельностью, и особенно налогов на прибыль бизнеса.

36. Однако во втором предложении пункта 3 указаны условия, при которых принцип равного обращения, изложенный в первом предложении, должен применяться к физическим лицам, которые являются резидентами Договаривающегося государства и имеют постоянное представительство в другом государстве. Она направлена главным образом на обеспечение того, чтобы такие лица не получали больших преимуществ, чем постоянные жители, благодаря праву на личные пособия и послабления в связи с семейными обязанностями, как в государстве, резидентами которого они являются, в силу применения его внутреннего законодательства, так и в другом государстве в силу принципа равного обращения. Следовательно, это оставляет за государством, в котором расположено постоянное представительство, право решать, предоставлять или не предоставлять личные льготы и послабления заинтересованным лицам в той пропорции, в которой сумма прибыли постоянного представительства соотносится с мировым доходом, облагаемым налогом в другом государстве.

37. Также очевидно, что для целей пункта 3 режим налогообложения постоянного представительства предприятия другого Договаривающегося государства в одном Договаривающемся государстве следует сравнивать с режимом налогообложения предприятия первого упомянутого государства, имеющего юридическую структуру, аналогичную структуре предприятия в другом Договаривающемся государстве к которому относится постоянное представительство. Так, например, пункт 3 не требует от государства применять к прибыли постоянного представительства предприятия, осуществляемого физическим лицом- нерезидентом, ту же ставку налога, которая применяется к предприятию этого государства, осуществляемому компанией-резидентом.

38. Аналогичным образом, регулируемая и нерегулируемая деятельность, как правило, не являются "одной и той же деятельностью" для целей пункта 3. Так, например, пункт 3 не требует, чтобы налогообложение постоянного представительства, деятельность которого включает в себя заимствование и ссуду денежных средств, но

которое не зарегистрировано в качестве банка, было не менее благоприятным, чем налогообложение местных банков, поскольку постоянное представительство не осуществляет аналогичную деятельность. Другим примером может служить деятельность, осуществляемая государством или его государственными органами, которая, контролируется государством, не может рассматриваться для целей пункта 3 как аналогичная деятельности, осуществляемой предприятием другого государства через постоянное представительство.

39. Что касается первого предложения, то опыт показал, что было трудно четко и полностью определить сущность принципа равного обращения, и это привело к значительным разногласиям во мнениях относительно многих последствий этого принципа. Основная причина трудностей, по-видимому, кроется в фактическом характере постоянного представительства, которое является не отдельным юридическим лицом, а лишь частью предприятия, головной офис которого находится в другом государстве. Ситуация с постоянным представительством отличается от ситуации с отечественным предприятием, которое представляет собой единое целое, вся деятельность которого, с ее финансовыми последствиями, может быть полностью отнесена к ведению государства, в котором находится его головной офис. Последствия положения о равном обращении будут рассмотрены ниже в рамках нескольких аспектов взимания налогов.

A. Начисление налогов

40. Что касается основы начисления налогов, принцип равного обращения обычно имеет следующие последствия:

a) Постоянным представительствам должно быть предоставлено такое же право, как и предприятиям-резидентам, вычитать торговые расходы, которые, как правило, разрешены налоговым законодательством для вычета из налогооблагаемой прибыли. Такие вычеты должны разрешаться без каких-либо ограничений, кроме тех, которые также налагаются на предприятия- резиденты (см. также пункты 33 и 34 комментария к Статье 7).

b) Постоянным представительствам должны быть предоставлены такие же льготы в отношении амортизации и резервов. Они должны иметь право без ограничений пользоваться не только амортизационными отчислениями, которые обычно предоставляются предприятиям (линейная амортизация, балансовая амортизация с уменьшением), но и специальными системами, существующими в ряде стран ("оптовое " списание, ускоренная амортизация и т.д.). Что касается резервов, то следует отметить, что они иногда создаются для целей, отличных от взаимозачета

— в соответствии с принципами коммерческого учета — амортизации активов, расходов или убытков, которые еще не произошли, но по обстоятельствам могут произойти в ближайшем будущем. Таким образом, в некоторых странах предприятия имеют право создавать из налогооблагаемой прибыли резервы для инвестиций. Когда

таким правом пользуются все предприятия или все предприятия в данном секторе деятельности, им, как правило, должны также пользоваться на тех же условиях предприятия-нерезиденты в отношении их постоянных представительств, расположенных в соответствующем государстве, в той мере, в какой это касается деятельности, к которой они относятся. такие резервы, которые могли бы иметь отношение к делу, подлежат налогообложению в этом государстве.

c) Постоянные представительства также должны иметь возможность, доступную предприятиям- резидентам в большинстве стран, переносить убытки, понесенные на конец отчетного периода, вперед или назад в течение определенного периода времени (например, 5 лет). Вряд ли есть необходимость уточнять, что в случае постоянных представительств именно убытки от их собственной предпринимательской деятельности будут иметь право на такой перенос.

d) Кроме того, к постоянным представительствам должны применяться те же правила, что и к предприятиям-резидентам, в отношении налогообложения прироста капитала, полученного в результате отчуждения активов, будь то во время или после прекращения деятельности.

41. Как четко указано в подпункте c) выше, принцип равного обращения, изложенный в пункте 3, применяется только к налогообложению собственной деятельности постоянного представительства. Таким образом, этот принцип ограничивается сравнением правил, регулирующих налогообложение деятельности собственного постоянного представительства, с правилами, применимыми к аналогичной коммерческой деятельности, осуществляемой независимым предприятием-резидентом. Он не распространяется на правила, которые учитывают взаимоотношения между предприятием и другими предприятиями (например, налог на прибыль, допускающие консолидацию, передачу убытков или безналоговую передачу имущества между компаниями, находящимися в общей собственности), поскольку последние правила не направлены на налогообложение собственной предпринимательской деятельности предприятия, аналогичной деятельности постоянного представительства, а вместо этого, на налогообложение предприятия-резидента как части общей собственности групп ассоциированных предприятий. Такие правила часто применяются для обеспечения или упрощения соблюдения налогового законодательства и администрирования в рамках национальной группы. Из этого следует, что принцип равного обращения неприменим. По тем же причинам правила, касающиеся распределения прибыли предприятия-резидента, не могут быть распространены на постоянное представительство в соответствии с пунктом 3, поскольку они не относятся к коммерческой деятельности постоянного представительства (см. пункт 59 ниже).

42. Кроме того, очевидно, что применение правил трансфертного ценообразования, основанных на стандарте "на расстоянии вытянутой руки", в случае переводов из

постоянного представительства в его головной офис (или наоборот) не может рассматриваться как нарушение пункта 3, даже если такие правила не применяются к переводам внутри организации. предприятие Договаривающегося государства, в котором расположено постоянное представительство. Действительно, применение принципа беспристрастности к определению прибыли, причитающейся постоянному представительству, предусмотрено пунктом 2 Статьи 7, и этот пункт является частью контекста, в котором следует толковать пункт 3 Статьи 24; кроме того, поскольку Статья 9 разрешает применение принципа равенства сторон к переводу средств между отечественным предприятием и связанным с ним иностранным предприятием, нельзя считать, что его применение в случае постоянного представительства приводит к менее благоприятному налогообложению, чем налогообложение, взимаемое с предприятия Договаривающегося государства, в котором находится постоянное представительство находится в центре города.

43. Хотя упомянутые выше общие правила редко вызывают какие-либо трудности в отношении принципа недопущения дискриминации, они не представляют собой исчерпывающий перечень возможных последствий применения этого принципа в отношении определения налоговой базы. Применение этого принципа может быть менее очевидным в случае мер налогового стимулирования, которые большинство стран, столкнувшихся с такими проблемами, как децентрализация промышленности, развитие экономически отсталых регионов или стимулирование новых видов деятельности, необходимых для расширения экономики, ввели, чтобы облегчить решение этих проблем посредством налоговых льгот, понижений или других налоговых преимуществ, предоставляемых предприятиям для инвестирования, что соответствует официальным целям.

44. Поскольку такие меры направлены на достижение целей, непосредственно связанных с собственно экономической деятельностью соответствующего государства, будет правильным, если их действие будет распространено на постоянные представительства предприятий другого государства, имеющего с первым конвенцию об избежании двойного налогообложения, в которой закреплены положения Статьи 24, после того как им будет предоставлено право заниматься предпринимательской деятельностью в этом государстве либо в соответствии с его законодательством, либо в соответствии с международным соглашением (торговыми договорами, конвенциями о создании представительств и т.д.), заключенным между двумя государствами.

45. Следует, однако, отметить, что, хотя предприятия-нерезиденты имеют право претендовать на эти налоговые льготы в соответствующем государстве, они должны соответствовать тем же условиям и требованиям, что и предприятия-резиденты. Поэтому им может быть отказано в таких преимуществах, если их постоянные представительства не в состоянии или отказываются выполнять особые условия и требования, связанные с их предоставлением.

46. Кроме того, само собой разумеется, что предприятия-нерезиденты не имеют права на налоговые льготы, связанные с деятельностью, осуществление которой строго закреплено за отечественными предприятиями по соображениям национальных интересов, обороны, защиты национальной экономики и т.д., поскольку предприятиям-нерезидентам не разрешается: участвуйте в такой деятельности.

47. Наконец, положения пункта 3 не должны толковаться как обязывающие государство, предоставляющее специальные налоговые льготы некоммерческим учреждениям, деятельность которых осуществляется в целях общественного блага, характерных для данного государства, распространять те же льготы на постоянные представительства аналогичных учреждений другого государства, деятельность которых не направлена исключительно на общественное благо первого упомянутого государства.

B. Особый режим дивидендов, полученных в отношении холдингов постоянных представительств

48 . Во многих странах существуют специальные правила налогообложения дивидендов, распределяемых между компаниями (режим материнская компания-дочерняя компания, Schachtelprivileg, правило non bis in idem). Возникает вопрос, должен ли такой режим, в силу положений пункта 3, применяться постоянными представительствами в отношении дивидендов по холдингам, составляющим часть их активов.

49 . На этот счет мнения расходятся. Некоторые государства считают, что особый режим должен предоставляться постоянным представительствам. Они считают, что такой режим был введен для того, чтобы избежать двойного налогообложения прибыли , полученной дочерней компанией и распределенной между материнской компанией. В целом, налог на прибыль должен взиматься один раз, в руках дочернего предприятия, осуществляющего приносящую прибыль деятельность. Материнская компания должна быть освобождена от уплаты налога на такую прибыль, полученную от дочерней компании, или должна быть освобождена от уплаты налога, взимаемого дочерней компанией, в соответствии с методом косвенного кредита. В тех случаях, когда акции хранятся в качестве прямых инвестиций постоянным представительством, тот же принцип подразумевает, что такому постоянному представительству, получающему дивиденды от дочерней компании, также должен быть предоставлен особый режим ввиду того факта, что налог на прибыль уже взимался с дочерней компании. С другой стороны, при таком подходе вряд ли возможно предоставить государству, в котором находится головной офис материнской компании, освобождение от двойного налогообложения, вызванного вторым взиманием налога в государстве постоянного представительства. Государство материнской компании, в котором не было никакой деятельности, приводящей к получению двойной налогооблагаемой прибыли, как правило, освобождает эту прибыль от налогообложения или взимает налог на прибыль,

которого недостаточно для двойного зачета (т. е. для налога на прибыль дочернего предприятия, а также для такого налога на постоянное представительство). Все вышеуказанное предполагает, что акции, принадлежащие постоянному представительству, эффективно связаны с его деятельностью. Кроме того, очевидным дополнительным условием является то, что прибыль, из которой распределяются дивиденды, должна облагаться налогом на прибыль.

50 . Другие государства, напротив, считают, что присоединение постоянных представительств к их собственным предприятиям не влечет за собой никакого обязательства предоставлять особый режим первым. Они обосновывают свою позицию различными причинами. Цель особого режима состоит в том, чтобы избежать экономического двойного налогообложения дивидендов, и именно государство резидентства компании-получателя, а не государство постоянного представительства должно нести его расходы, поскольку оно более заинтересовано в достижении поставленной цели. Другая причина связана с распределением налоговых поступлений между государствами. Потеря налоговых поступлений, понесенная государством при применении такого специального режима, частично компенсируется налогообложением дивидендов при их перераспределении материнской компанией, которая пользовалась таким режимом (удерживаемый налог на дивиденды, налог акционеров). Государство, предоставляющее такой режим постоянным представительствам, не пользуется такой компенсацией. Другой аргумент состоит в том, что если такой режим обусловлен перераспределением дивидендов, то его распространение на постоянные представительства не оправдано, поскольку в таком случае постоянное представительство, которое является лишь частью компании другого государства и не распределяет дивиденды, располагает более благоприятным режимом, чем компания-резидент. Наконец, государства, которые считают, что пункт 3 не влечет за собой какого-либо обязательства распространять такой режим на постоянные представительства, утверждают, что существует риск того, что компании одного государства могут передать свои активы в компаниях другого государства своим постоянным представительствам в этом другом государстве с единственной целью воспользоваться таким режимом.

51 . Факт остается фактом, что могут быть очень веские причины для того, чтобы холдинг принадлежал и управлялся постоянным представительством, а не головным офисом предприятия, а именно,

— причины, вытекающие главным образом из правового или нормативного обязательства банков, финансовых учреждений и страховых компаний хранить на депозитах в странах, где они осуществляют свою деятельность, определенный объем активов, в частности акций, в качестве обеспечения исполнения своих обязательств;

— по соображениям целесообразности, когда холдинги находятся в компаниях, имеющих деловые отношения с постоянным представительством или чьи головные офисы расположены в той же стране, что и постоянное представительство;

— из соображений практического удобства, в соответствии с существующей тенденцией к децентрализации функций управления на крупных предприятиях.

52 . С учетом этих расхождений во взглядах, а также наличия только что описанных ситуаций государствам было бы целесообразно при заключении двусторонних Конвенций разъяснить толкование, которое они дают первому предложению пункта 3. Стороны могут, если пожелают, разъяснить свою позицию или изменить ее по сравнению с их предыдущей практикой в протоколе или любом другом документе, прилагаемом к Конвенции.

53 . В таком документе можно было бы также найти решение для удовлетворения упомянутого выше возражения о том, что распространение режима владения активами в государстве (А) на постоянные представительства компаний, являющихся резидентами другого государства (В), приводит к тому, что такие компании неоправданно пользуются привилегированным режимом по сравнению с другими компаниями, являющимися резидентами того же государства и чьи головные офисы владеют активами в капитале компаний, являющихся резидентами государства а, поскольку дивиденды по их акциям могут быть репатриированы первыми компаниями без уплаты налога у источника, такой налог взимается с дивидендов, распределяемых последним компаниям по ставке 5 или 15% от их стоимости в зависимости от обстоятельств. Налоговая нейтральность и равенство налогового бремени между постоянными представительствами и дочерними компаниями, как это отстаивают заинтересованные государства, могут быть обеспечены путем адаптации в двусторонней Конвенции между государствами а и в положений пунктов 2 и 4 Статьи 10, с тем чтобы позволить взимать подоходный налог в государстве А с дивидендов, выплачиваемых компаниями, являющимися резидентами этого государства, постоянным представительствам компаний, являющихся резидентами государства в, таким же образом, как если бы они поступали непосредственно, т. е.:

— 5% в случае владения не менее чем 25%; — 15% во всех остальных случаях.

54 . Если из-за отсутствия соответствующих положений во внутреннем законодательстве соответствующего государства невозможно взимать там удерживаемый налог с дивидендов, выплачиваемых постоянным представительствам, режим распределения дивидендов может быть распространен на постоянные представительства, если его применение ограничено таким образом, чтобы налог, взимаемый государством источника дивидендов, был одинаковым независимо от того, получены ли дивиденды постоянным представительством компании, являющейся резидентом другого государства, или получены непосредственно такой компанией.

С. Структура и ставка налога

55 . В странах, где предприятия, главным образом компании, облагаются специфическим для них налогом на прибыль, положения пункта 3 поднимают в отношении ставки, применяемой в случае постоянных представительств, некоторые конкретные вопросы, связанные с тем, что постоянное представительство является лишь частью юридического лица, которое не находится под юрисдикцией государства, в котором расположено постоянное представительство.

56 . Когда налогообложение прибыли компаний, являющихся резидентами данного государства, исчисляется по прогрессивной шкале ставок, такая шкала в принципе должна применяться к постоянным учреждениям, расположенным в этом государстве. Если при применении прогрессивной шкалы государство постоянного представительства принимает во внимание прибыль всей компании, которой принадлежит такое постоянное представительство, то такое правило, по-видимому, не противоречит правилу равного обращения, поскольку компании-резиденты фактически рассматриваются одинаково (см. пункты 55, 56 и 79 Комментария к Статьям 23 A и 23 B). Поэтому государства, которые облагают налогом свои собственные компании таким образом, могут определить режим, применимый к постоянным представительствам, в рамках двусторонних Конвенций.

57 . Когда система налогообложения, основанная на прогрессивной шкале ставок, включает правило о том, что минимальная ставка применяется к постоянным учреждениям, нельзя априори утверждать, что такое правило несовместимо с принципом равного обращения. Прибыль всего предприятия, которому принадлежит постоянное представительство, должна учитываться при определении ставки, применяемой в соответствии с прогрессивной шкалой. Положения первого предложения пункта 3 не соблюдаются только в том случае, если минимальная ставка выше.

58 . Однако даже если прибыль всего предприятия, к которому относится постоянное представительство, учитывается при применении либо прогрессивной шкалы ставок, либо минимальной ставки, это не должно противоречить принципу отдельного и независимого предприятия, в соответствии с которым прибыль постоянного представительства должна определяться в соответствии с пунктом 2 Статьи 7. Таким образом, минимальная сумма налога, взимаемого в государстве, где находится постоянное представительство, является суммой, которая причиталась бы, если бы оно было отдельным и независимым предприятием, без учета прибыли всего предприятия, к которому оно принадлежит. Таким образом, государство, в котором расположено постоянное представительство, имеет право применять прогрессивную шкалу, применяемую к предприятиям-резидентам, исключительно к прибыли постоянного представительства, оставляя в стороне прибыль всего предприятия, когда последняя меньше прибыли постоянного представительства. Это государство может также облагать налогом прибыль постоянного представительства по минимальной

ставке при условии, что такая же ставка применяется также к предприятиям-резидентам, даже если учет прибыли всего предприятия, к которому оно принадлежит, приведет к снижению суммы налога или вообще отсутствию налога.

59 . Поскольку постоянное представительство по самой своей природе не распределяет дивиденды, налоговый режим распределения, осуществляемый предприятием, которому принадлежит постоянное представительство, выходит, таким образом, за рамки пункта 3. Пункт 3 ограничивается налогообложением прибыли от деятельности самого постоянного представительства и не распространяется на налогообложение предприятия в целом. Это подтверждается вторым предложением пункта, которое подтверждает, что налоговые аспекты, связанные с налогоплательщиком, владеющим постоянным представительством, такие как личные надбавки и вычеты, выходят за рамки данного пункта. Таким образом, вопросы, связанные с различными системами интеграции корпоративного и акционерного налогов (например, авансовый корпоративный налог, précompte mobilier, расчет дохода корпорации после вычета налога на прибыль и соответствующие налоговые льготы на дивиденды), выходят за рамки данного пункта.

60 . В некоторых государствах прибыль постоянного представительства предприятия другого Договаривающегося государства облагается налогом по более высокой ставке, чем прибыль предприятий этого государства. Этот дополнительный налог, иногда называемый "отраслевым налогом", может быть объяснен тем, что если дочернее предприятие иностранного предприятия получило ту же прибыль, что и постоянное представительство, и впоследствии распределило эту прибыль в качестве дивидендов, то с этих дивидендов взимается дополнительный налог в соответствии с пунктом 2 Статьи 10. Если такой налог выражается просто как дополнительный налог, подлежащий уплате с прибыли постоянного представительства, то он должен рассматриваться как налог, взимаемый с прибыли от деятельности самого постоянного представительства, а не как налог на предприятие в его качестве владельца постоянного представительства. Таким образом, такой налог противоречит пункту 3.

61 . Однако эту ситуацию следует отличать от ситуации с налогом, который взимается с сумм, вычитаемых, например, в виде процентов, при расчете прибыли постоянного представительства (например, "налог на проценты отраслевого уровня"); в этом случае налог взимается не с самого постоянного представительства, а с предприятия, которому, как считается, выплачиваются проценты, и поэтому выходит за рамки пункта 3 (однако в зависимости от обстоятельств другие положения, такие как положения статей 7 и 11, могут иметь отношение к определению того, допускается ли такой налог Конвенцией; см. пункта 4).

D. Удержание налога на дивиденды, проценты и роялти, полученные постоянным представительством

62 . Когда постоянные представительства получают дивиденды, проценты или роялти, такой доход в силу пункта 4 статей 10 и 11 и пункта 3 Статьи 12, соответственно, подпадает под действие положений Статьи 7 и, следовательно, — с учетом замечаний, сделанных в пункте 53 выше в отношении дивидендов, полученных по акциям постоянных представительств, — включается в налогооблагаемую прибыль таких постоянных представительств (см. пункт 74 комментария к Статье 7).

63 . Согласно соответствующим комментариям к вышеупомянутым положениям статей 10, 11 и 12 (см. соответственно пункты 31, 24 и 20), 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 оставляют полностью незатронутым право государства источника, где расположено постоянное представительство, применять свой удерживаемый налог по полной ставке.

64 . Хотя такой подход не создает никаких проблем в отношении положений пункта 3 Статьи 24 в случае стран, где удерживаемый налог взимается со всех таких доходов, независимо от того, выплачиваются ли они резидентам (постоянным учреждениям, таким как предприятия- резиденты, которым разрешено зачитывать такой удерживаемый налог против налога на прибыль, причитающегося в силу Статьи 7) или нерезидентам (с учетом ограничений, предусмотренных в Статьях 10, 11 и 12), положение отличается, когда удерживаемый налог применяется исключительно к доходам, выплачиваемым нерезидентам.

65 . В этом последнем случае фактически представляется трудным согласовать взимание налога у источника с принципом, изложенным в пункте 3, согласно которому для целей налогообложения дохода, полученного от их деятельности или обычно связанного с ней, — как это признается в случае дивидендов, процентов и роялти, упомянутых в пункте 4 статей 10 и 11 и в пункте 3 Статьи 12, — постоянные учреждения должны рассматриваться как предприятия-резиденты и, следовательно, в отношении таких доходов облагаться налогом исключительно на прибыль.

66 . В любом случае Договаривающиеся государства, испытывающие эту трудность , должны урегулировать ее в ходе двусторонних переговоров с учетом их особых обстоятельств.

Е. Зачет суммы иностранного налога

67 . В связи с этим, когда иностранный доход включается в состав прибыли, приходящейся на постоянное представительство, в силу того же принципа правомерно предоставлять постоянному представительству кредит по иностранному налогу, взимаемому с такого дохода, когда такой кредит предоставляется предприятиям-резидентам в соответствии с внутренним законодательством.

68 . Если в Договаривающемся государстве (А), в котором расположено постоянное представительство предприятия другого Договаривающегося государства (В), кредит

по налогу, взимаемому в третьем государстве (B), может быть разрешен только в силу Конвенции, то возникает более общий вопрос о распространении на постоянные представительства льгот по кредитам, предусмотренных налоговыми Конвенциями, заключенными с третьими государствами. Хотя постоянное представительство само по себе не является лицом и поэтому не имеет права на льготы, предусмотренные этими налоговыми Конвенциями, этот вопрос имеет отношение к налогообложению постоянного представительства. Этот вопрос рассматривается ниже в частном случае дивидендов и процентов.

F. Распространение на постоянные представительства преимуществ кредитных положений Конвенций об избежание двойного налогообложения, заключенных с третьими государствами

69 . Когда постоянное представительство в Договаривающимся государством предприятия- резидента другого Договаривающегося государства получает дивиденды или проценты от третьего государства, то возникает вопрос о том, должно ли и в какой степени Договаривающееся государство, в котором расположено постоянное представительство, зачислять налог, который не может быть взыскан с третьего государства.

70 . Существует согласие с тем, что в этих ситуациях возникает двойное налогообложение и что следует найти какой-то метод освобождения от него. Большинство стран-членов могут предоставлять кредиты в этих случаях на основе своего внутреннего законодательства или в соответствии с пунктом 3. Государства, которые не могут предоставить кредит таким образом или которые желают прояснить ситуацию, могут пожелать дополнить положение своей Конвенции с Договаривающимся государством, в котором предприятие является резидентом, формулировкой, позволяющей государству, в котором расположено постоянное представительство, кредитовать налоговое обязательство в государстве, в котором происходит доход, на сумму, не превышающую сумму, которую предприятия-резиденты в Договаривающемся государстве, в котором расположено постоянное представительство, могут требовать на основании Конвенции с третьим государством. Если налог, который не может быть взыскан в соответствии с Конвенцией между третьим государством и государством резидентства предприятия, имеющего постоянное представительство в другом Договаривающемся государстве, ниже, чем налог, взимаемый в соответствии с Конвенцией между третьим государством и Договаривающимся государством, в котором расположено постоянное представительство, то засчитывается только более низкий налог, взимаемый в третьем государстве. Этот результат был бы достигнут путем добавления следующих слов после первого предложения пункта 3:

Когда постоянное представительство предприятия другого Договаривающегося государства в Договаривающемся государстве получает дивиденды или проценты от

третьего государства и владение или долговое требование, в отношении которого выплачиваются дивиденды или проценты, фактически связано с этим постоянным представительством, первое упомянутое государство предоставляет налоговый кредит в отношении налога, уплаченного в третьем государстве на дивиденды или проценты, в зависимости от обстоятельств, путем применения ставки налога, предусмотренной Конвенцией в отношении налогов на доходы и капитал между государством, резидентом которого является предприятие, и третьим государством. Однако сумма зачета не должна превышать суммы, которую предприятие, являющееся резидентом первого упомянутого государства, может потребовать в соответствии с Конвенцией этого государства о доходах и капитале с третьим государством.

Если Конвенция также предусматривает другие категории доходов, которые могут облагаться налогом в государстве, в котором они возникают, и для которых должен предоставляться кредит (например, роялти в некоторых Конвенциях), то вышеуказанное положение должно быть изменено, чтобы также охватить их.

71 . Если постоянное представительство предприятия-резидента Договаривающегося государства (государства резидентства), расположенное в Договаривающемся государстве, получает дивиденды, проценты или роялти от третьего государства (государства источника) и в соответствии с процедурой, согласованной между государством резидентства и государством источника, государство источника запрашивает свидетельство о резиденстве для применения удерживаемого налога по ставке, предусмотренной Конвенцией между государством источника и государством резидентства, это свидетельство должно быть выдано последним государством. Хотя эта процедура может быть полезной в тех случаях, когда государство резидентства использует кредитный метод, она, по-видимому, не служит целям, когда это государство использует метод освобождения, поскольку доход от третьего государства не подлежит налогообложению в государстве резидентства предприятия. С другой стороны, государство, в котором находится постоянное представительство, может извлечь выгоду из участия в процедуре сертификации, поскольку эта процедура предоставит полезную информацию для целей аудита. Другой вопрос, который возникает в случае треугольных дел,

— это вопрос о злоупотреблениях. Например, если Договаривающееся государство применяет метод освобождения, предусмотренный Статьей 23 а, к прибыли, относящейся к постоянному представительству, расположенному в третьем государстве, которое не облагает налогом пассивный доход, возникающий в другом Договаривающемся государстве, но относящийся к такому постоянному представительству, существует риск того, что такой доход не облагается налогом ни в одном из трех государств. Данный вопрос рассматривается в пункте 8 Статьи 29.

72 . В дополнение к типичной трехсторонней ситуации, рассматриваемой здесь, возникают другие подобные случаи, в частности тот, в котором государство

предприятия является также государством, из которого исходит доход, приписываемый постоянному представительству в другом государстве (см. также пункт 5 комментария к Статье 21 и пункты 9 и 9.1 комментария к Статьям 23 A и 23 B). Государства могут урегулировать подобные вопросы в ходе двусторонних переговоров.

Пункт 4

73 . Этот пункт призван положить конец определенной форме дискриминации, обусловленной тем, что в некоторых странах вычет процентов, роялти и других выплат , разрешенных без ограничений, когда получатель является резидентом, ограничен или даже запрещен, когда он является нерезидентом. Аналогичная ситуация наблюдается и в сфере налогообложения капитала, когда речь идет о долгах перед нерезидентом. Однако Договаривающиеся государства могут изменить это положение в двусторонних Конвенциях, чтобы избежать его использования в целях уклонения от уплаты налогов.

74 . Пункт 4 не запрещает стране заемщика применять свои внутренние правила о тонкой капитализации в той мере, в какой они совместимы с пунктом 1 Статьи 9 или пунктом 6 Статьи

11. Однако если такой режим вытекает из правил, которые не совместимы с указанными статьями и которые применяются только к кредиторам-нерезидентам (за исключением кредиторов-резидентов), то такой режим запрещен пунктом 4.

75 . Кроме того, пункт 4 не запрещает дополнительные информационные требования в отношении платежей, производимых нерезидентам, поскольку эти требования призваны обеспечить одинаковый уровень соблюдения и проверки в случае платежей резидентам и нерезидентам.

Пункт 5

76 . Настоящий пункт запрещает Договаривающемуся государству предоставлять менее благоприятный режим предприятию, капитал которого полностью или частично, прямо или косвенно принадлежит или контролируется одним или несколькими резидентами другого Договаривающегося государства. Данное положение остановило дискриминацию относительно налогообложения только предприятий, а не лиц, владеющих или контролирующих их капитал. Поэтому его цель состоит в том, чтобы обеспечить равный режим для налогоплательщиков, проживающих в том же государстве, и не подвергать иностранный капитал, находящийся в руках партнеров или акционеров, такому же режиму, который применяется к внутреннему капиталу.

77 . Поскольку этот пункт касается только налогообложения предприятий-резидентов, а не лиц, владеющих или контролирующих их капитал, из него следует, что он не может толковаться как расширяющий преимущества правил, учитывающих отношения между предприятием- резидентом и другими предприятиями-резидентами (например, правил, допускающих консолидацию, передачу убытков или не облагаемую налогом передачу имущества между компаниями , находящимися в общей собственности). Например, если внутреннее налоговое

законодательство одного государства позволяет компании-резиденту консолидировать свой доход с доходом материнской компании-резидента, то пункт 5 не может заставить государство разрешить такую консолидацию между компанией-резидентом и материнской компанией- нерезидентом. Это потребует сравнения комбинированного режима предприятия-резидента и нерезидента, владеющего его капиталом, с режимом предприятия-резидента того же государства и резидента, владеющего его капиталом, что явно выходит за рамки налогообложения только предприятия-резидента.

78 . Кроме того, поскольку пункт 5 направлен на обеспечение равного отношения ко всем компаниям-резидентам независимо от того, кто владеет или контролирует их капитал, и не направлен на обеспечение одинакового отношения к распределению средств между резидентами и нерезидентами (см. пункт 76 выше), из этого следует, что обязательства по удержанию налога, налагаемые на компанию-резидента в отношении дивидендов, выплачиваемых акционерам-нерезидентам, но не в отношении дивидендов , выплачиваемых акционерам-резидентам, не могут рассматриваться как нарушение пункта 5. В этом случае различный режим зависит не от того, что капитал компании принадлежит или контролируется нерезидентами, а, скорее, от того, что дивиденды, выплачиваемые нерезидентам, облагаются налогом по-разному. Аналогичным примером может служить государство, которое облагает налогом компании-резиденты, распределяющие средства своим акционерам независимо от того, являются ли они резидентами или нерезидентами, но которое, чтобы избежать многократного применения этого налога, не применит его к распределениям, производимым связанным компаниям-резидентам, которые сами облагаются налогом на свои собственные распределения. Тот факт, что последнее исключение не применяется к распределениям между компаниями-нерезидентами, не следует рассматривать как нарушение пункта 5. В этом случае речь идет не о том, что капитал компании-резидента принадлежит или контролируется нерезидентами, а о том, что он распределяется между компаниями, которые в соответствии с положениями договора не могут облагаться одним и тем же налогом при перераспределении дивидендов, полученных от этой компании-резидента. В этом примере все компании- резиденты рассматриваются одинаково независимо от того, кто владеет или контролирует их капитал, и различный режим ограничивается случаями, когда распределение производится в обстоятельствах, когда налог на распределение можно было бы избежать.

79 . Поскольку этот пункт предотвращает дискриминацию предприятия-резидента, основанную исключительно на том, кто владеет капиталом этого предприятия или контролирует его, prima facie не имеет отношения к правилам, предусматривающим Различный режим для предприятия в зависимости от того, выплачивает ли оно проценты кредиторам-резидентам или нерезидентам. Данный пункт не касается норм, основанных на отношениях должника и кредитора, до тех пор, пока режим,

вытекающий из этих норм, не основан на том, владеют ли нерезиденты капиталом предприятия полностью или частично, прямо или косвенно, или контролируют его. Например, если в соответствии с внутренними правилами тонкой капитализации государства предприятию-резиденту не разрешается вычитать проценты, выплаченные ассоциированному предприятию-нерезиденту, то это правило не нарушает пункт 5 даже в тех случаях, когда оно применяется к выплатам процентов кредитору, который владеет или контролирует капитал предприятия, при условии, что режим будет таким же, если проценты были выплачены ассоциированному предприятию-нерезиденту, которое само не владеет или не контролирует какой-либо капитал плательщика. Однако очевидно, что такая норма внутреннего права может нарушать пункт 4 в той мере, в какой будут применяться различные условия для вычета процентов, выплачиваемых резидентам и нерезидентам, и поэтому для целей этого пункта важно определить, совместимо ли применение этой нормы с положениями пункта 1 Статьи 9 или пункта 6 Статьи 11 (см. пункт 74 выше). Это также имеет важное значение для целей пункта 5 в случае правил тонкой капитализации, которые будут применяться только к предприятиям Договаривающегося государства, капитал которых полностью или частично принадлежит или контролируется, прямо или косвенно, нерезидентами. Действительно, поскольку положения пункта 1 Статьи 9 или пункта 6 Статьи 11 являются частью контекста, в котором должен толковаться пункт 5 (как того требует Статья 31 Венской Конвенции о праве международных договоров), поправки, совместимые с этими положениями, не могут рассматриваться как нарушающие положения пункта 5.

80 . В случае запросов о трансфертном ценообразовании почти все страны-члены считают, что дополнительные требования к информации, которые были бы более жесткими, чем обычные требования, или даже отмена бремени доказывания не представляли бы собой дискриминацию по смыслу данной статьи.

Пункт 6

81 . В настоящем пункте говорится, что сфера применения данной статьи не ограничивается положениями Статьи 2. Таким образом, данная статья применяется к налогам любого рода и вида, взимаемым государством, его политическими подразделениями или местными органами власти или от их имени.

82. [Удалено]

Замечание по поводу комментария

83.Соединенные Штаты отмечают, что их граждане-нерезиденты не находятся в тех же обстоятельствах, что и другие нерезиденты, поскольку Соединенные Штаты облагают налогом своих граждан-нерезидентов на их общемировой доход.

84. [Удалено]

Оговорки по данной Статье

85 . *Канада* и *Новая Зеландия* оставляют свои позиции по этой статье неизменными.

86 . *Австралия* оставляет за собой право предлагать поправки для обеспечения того, чтобы Австралия могла продолжать применять определенные положения своего внутреннего законодательства, касающиеся сбора подоходного налога.

87 . *Соединенные Штаты* оставляют за собой право применять свой внутренний отраслевой налог.

Пункт 1

88 . *Франция* хотела бы оставить за собой возможность применения положений пункта 1 только к частным лицам, учитывая французское прецедентное право и тот факт, что пункты 3, 4 и 5 уже обеспечивают компаниям широкую защиту от дискриминации.

89 . *Чили* и *Соединенное Королевство* оставляют позицию по второму предложению пункта 1 неизменной.

Пункт 2

90. Чили, Эстония, Япония, Швейцария и Соединенные Штаты Америки оставляют за собой право не включать пункт 2 в свои Конвенции.

Пункт 3

90.1 С учетом своей особой системы налогообложения чили сохраняет свободу действий в отношении положений Конвенции, касающихся размера и формы распределения прибыли постоянными представительствами.

Пункт 4

91. *Франция* принимает положения пункта 4, но хотела бы оставить за собой возможность применения положений своего внутреннего законодательства в отношении ограничения вычета процентов, выплачиваемых французской компанией ассоциированной или связанной с ней компании.

Пункт 6

92. Чили, Греция и Соединенное Королевство оставляют за собой право ограничить применение этой статьи налогами, охватываемыми Конвенцией.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25 ОТНОСИТЕЛЬНО ПРОЦЕДУРЫ ВЗАИМНОГО СОГЛАСОВАНИЯ

I. Предварительные замечания

1. Настоящая статья устанавливает процедуру взаимного согласования для разрешения трудностей, возникающих в связи с применением Конвенции в самом широком смысле этого слова.

2. Во-первых, в пунктах 1 и 2 он предусматривает, что компетентные органы стремятся по взаимному согласию урегулировать положение налогоплательщиков, подлежащих налогообложению не в соответствии с положениями Конвенции.

3. В пункте 3 он также предлагает и уполномочивает компетентные органы двух государств решать по взаимному согласию проблемы, связанные с толкованием или

применением Конвенции, и, кроме того, проводить совместные консультации для устранения двойного налогообложения в случаях, не предусмотренных Конвенцией.

4. Что касается практического применения процедуры взаимного согласования, то статья в пункте 4 лишь уполномочивает компетентные органы общаться друг с другом напрямую, без использования дипломатических каналов, и, если это представляется им целесообразным, проводить устный обмен мнениями через совместную комиссию, специально назначенную для этой цели. Статья 26 применяется к обмену информацией для целей положений настоящей статьи. Таким образом, обеспечивается конфиденциальность информации, которой обмениваются для целей процедуры взаимного согласования.

5. Наконец, пункт 5 предусматривает механизм, позволяющий налогоплательщику обратиться в арбитраж по нерешенным вопросам, которые не позволили компетентным органам достичь взаимного согласования в течение двух лет. Хотя процедура взаимного согласования обеспечивает в целом эффективный и действенный метод разрешения споров, возникающих в соответствии с Конвенцией, могут быть случаи, когда компетентные органы не могут договориться о том, что налогообложение обоими государствами соответствует Конвенции. Арбитражный процесс, предусмотренный в пункте 5, позволяет разрешать такие дела путем независимого решения нерешенных вопросов, что позволяет достичь взаимного согласия. Этот процесс является неотъемлемой частью процедуры взаимного согласования и не представляет собой альтернативного пути разрешения споров, касающихся применения Конвенции.

5.1 Обязательство разрешать по обоюдному согласию случаи налогообложения, не соответствующие Конвенции, является неотъемлемой частью обязательств, принятых Договаривающимся государством при заключении налогового договора, и должно выполняться добросовестно. В частности, содержащееся в пункте 2 требование о том, что компетентный орган "стремится" 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 положениями Конвенции и применимыми принципами международного права, касающимися толкования договоров.

6. Поскольку в данной статье излагаются лишь общие правила, касающиеся процедуры взаимного согласования, нижеследующие комментарии призваны разъяснить цель таких правил, а также расширить их, если это необходимо, путем ссылки, в частности, на правила и практику, применяемые на международном уровне при проведении процедур взаимного согласования или на внутреннем уровне при проведении процедур, существующих в большинстве стран-членов ОЭСР для рассмотрения спорных требований в отношении налогов. В частности, поскольку пункт 5 прямо требует от компетентных органов согласовать порядок применения

арбитражного процесса, который он предусматривает, в нижеследующих комментариях подробно рассматриваются различные процессуальные аспекты этого процесса. В приложении к настоящему комментарию содержится примерная форма соглашения, которую компетентные органы могут использовать в качестве основы для урегулирования порядка применения арбитражного процесса; в этом приложении рассматриваются различные структурные и процедурные вопросы, обсуждаются различные положения типового соглашения и в некоторых случаях предлагаются альтернативные варианты.

6.1 В соответствии со Статьей 25 Договаривающиеся государства делегировали компетентным органам широкие полномочия в отношении применения и толкования положений Конвенции. Пункт 2 уполномочивает компетентные органы разрешать по взаимному согласию дела, представленные налогоплательщиками с целью уклонения от налогообложения, которые в противном случае могли бы вытекать из внутреннего законодательства, но не соответствовали бы Конвенции. Пункт 3 аналогичным образом уполномочивает компетентные органы разрешать по взаимному согласию трудности или сомнения, касающиеся толкования или применения Конвенции, как в отдельных случаях (например, в отношении дела одного налогоплательщика), так и в более общем плане (например, путем совместного толкования положения договора, применимого к большому числу налогоплательщиков). В соответствии с пунктом 3 компетентные органы могут, в частности, заключить взаимное соглашение об определении термина, не определенного в Конвенции, или о дополнении или уточнении определения определенного термина, если такое соглашение позволит устранить трудности или сомнения, возникающие в связи с толкованием или применением Конвенции. Такие обстоятельства могут возникать, например, в тех случаях, когда коллизия значений в соответствии с внутренним законодательством двух государств создает трудности или приводит к непреднамеренному или абсурдному результату. Как прямо признается в пункте 2 Статьи 3, соглашение, достигнутое в соответствии с пунктом 3 в отношении значения термина, используемого в Конвенции, имеет преимущественную силу перед внутренним правом каждого государства в отношении значения этого термина.

6.2 В более общем плане, хотя статус по внутреннему праву взаимного согласования, достигнутого в соответствии со Статьей 25, может варьироваться между государствами, очевидно, что принципы международного права в отношении толкования договоров, закрепленные в Статьях 31 и 32 Венской Конвенции о праве международных договоров, позволяют национальным судам принимать во внимание такое соглашение. Цель Статьи 25 заключается в содействии, посредством консультаций и взаимного согласования между компетентными органами, последовательному рассмотрению отдельных случаев и одинаковому толкованию и/или применению положений Конвенции в обоих государствах. Статья 25 также уполномочивает компетентные органы разрешать по взаимному согласию трудности

или сомнения в отношении толкования или применения Конвенции; такое взаимное согласие, достигнутое в соответствии с прямым мандатом, содержащимся в пункте 3 этой статьи, представляет собой объективное свидетельство взаимопонимания компетентными органами смысла Конвенции и ее терминов. По этим причинам соглашение, достигнутое компетентными органами в соответствии со Статьей 25, должно приниматься во внимание для целей толкования Конвенции.

6.3 Кроме того, в некоторых случаях применение определенных договорных положений прямо делегировано Договаривающимися государствами компетентным органам, и соглашения, достигнутые компетентными органами в этих вопросах, юридически регулируют применение этих положений. Подпункт d) пункта 2 Статьи 4, например, предусматривает, что компетентные органы разрешают по взаимному согласию определенные случаи, когда физическое лицо является резидентом обоих Договаривающихся государств в соответствии с пунктом 1 данной статьи. Некоторые договоры аналогичным образом делегируют компетентным органам полномочия совместно определять статус различных субъектов или договоренностей для целей определенных договорных положений (см., например, подраздел (i) подпункта b) предлагаемого положения в пункте 35 комментария к Статье 1) или полномочия дополнять или изменять перечни субъектов, договоренностей или положений внутреннего права, упомянутых в этих договорах.

II. Комментарий к положениям данной Статьи

Пункты 1 и 2

7. Правила, изложенные в пунктах 1 и 2, предусматривают исключение в конкретном случае налогообложения, которое не соответствует Конвенции. Как известно, в таких случаях налогоплательщики обычно могут обратиться в Налоговый суд либо сразу, либо после отклонения их возражений налоговыми органами. Когда налогообложение, не соответствующее Конвенции, возникает из-за неправильного применения Конвенции в обоих государствах, налогоплательщики затем обязаны судиться в каждом государстве со всеми недостатками и неопределенностями, которые влечет за собой такая ситуация. Таким образом, пункт 1 предоставляет затрагиваемым налогоплательщикам, не лишая их обычных средств правовой защиты, процедуру, которая называется процедурой взаимного согласования, поскольку она направлена на своей второй стадии на разрешение спора на согласованной основе, то есть по соглашению между компетентными органами, причем первая стадия проводится исключительно в одном из Договаривающихся государств с момента представления возражения до принятия по нему решения компетентным органом по данному вопросу.

8. В любом случае процедура взаимного согласования, безусловно, представляет собой особую процедуру, выходящую за рамки внутреннего законодательства. Из этого следует, что он может быть введен в действие только в случаях, подпадающих под действие пункта 1, то есть в случаях, когда налог был начислен или взимается в

нарушение положений Конвенции. Таким образом, если взимание налога было произведено в нарушение как Конвенции, так и внутреннего законодательства, то это дело подлежит процедуре взаимного согласования лишь в той мере, в какой затрагивается Конвенция, если только не существует связующего звена между нормами Конвенции и нормами внутреннего права, которые были применены неправильно.

9. На практике эта процедура применяется к случаям — безусловно, наиболее многочисленным — когда рассматриваемая мера приводит к двойному налогообложению, избежать которого является конкретной целью Конвенции. Среди наиболее распространенных случаев следует упомянуть следующие:

—вопросы, касающиеся отнесения прибыли к постоянному представительству в соответствии с пунктом 2 Статьи 7;

— налогообложение в государстве плательщика — в случае особых отношений между плательщиком и собственником-бенефициаром — излишней части процентов и роялти, предусмотренной положениями Статьи 9, пункта 6 Статьи 11 или пункта 4 настоящей Статьи 12;

— случаи применения законодательства в отношении тонкой капитализации, когда государство компании-должника рассматривает проценты в качестве дивидендов, поскольку такой режим основан на положениях Конвенции, соответствующих, например, Статье 9 или пункту 6 Статьи 11;

— случаи, когда отсутствие информации о фактическом положении налогоплательщика привело к неправильному применению Конвенции, особенно в отношении определения места жительства (пункт 2 Статьи 4), наличия постоянного представительства (Статья 5) или временного характера услуг, оказываемых работником (пункт 2 Статьи 15).

10. Статья 25 также предусматривает механизм, позволяющий компетентным органам консультироваться друг с другом в целях решения в контексте проблем трансфертного ценообразования не только проблем юридического двойного налогообложения, но и проблем экономического двойного налогообложения, и особенно проблем, возникающих в результате включения прибыли ассоциированных предприятий в соответствии с пунктом 1 Статьи 9; таким образом, соответствующие корректировки, подлежащие внесению в соответствии с пунктом 2 той же статьи, подпадают под действие процедуры взаимного согласования как в отношении оценки их обоснованности, так и для определения их размера.

11. Это фактически подразумевается в формулировке пункта 2 Статьи 9, когда рассматриваемая двусторонняя Конвенция содержит оговорку такого рода. Когда двусторонняя Конвенция не содержит норм, аналогичных положениям пункта 2 Статьи 9 (как это обычно имеет место в случае Конвенций, подписанных до 1977 года), сам факт включения Договаривающимися государствами в Конвенцию текста Статьи 9, ограниченного текстом пункта 1, который обычно лишь подтверждает в целом

аналогичные нормы, существующие во внутреннем законодательстве, указывает на то, что намерение состояло в том, чтобы Конвенция охватывала экономическое двойное налогообложение. В результате большинство стран- членов считают, что экономическое двойное налогообложение, возникающее в результате корректировки прибыли по причине трансфертного ценообразования, не соответствует, по крайней мере, духу Конвенции и подпадает под действие процедуры взаимного согласования, установленной в соответствии со Статьей 25.

12. Хотя процедура взаимного согласования играет четкую роль в решении вопросов, возникающих в связи с видами корректировок, упомянутых в пункте 2 Статьи 9, из этого следует, что даже в отсутствие такого положения государства должны стремиться избегать двойного налогообложения, в том числе путем внесения соответствующих корректировок в случаях, предусмотренных в пункте 2. Хотя могут существовать некоторые расхождения во мнениях, государства обычно рассматривают инициированную налогоплательщиком процедуру взаимного согласования, основанную на экономическом двойном налогообложении, противоречащую положениям Статьи 9, охватывающую вопросы о том, должна ли была быть предусмотрена соответствующая корректировка, даже в отсутствие положения, аналогичного пункту 2 Статьи 9. Однако государства, которые не разделяют эту точку зрения, на практике находят средства для устранения экономического двойного налогообложения в большинстве случаев с участием добросовестных компаний, используя положения своего внутреннего законодательства.

13. Процедура взаимного согласования применяется также при отсутствии какого-либо двойного налогообложения, противоречащего Конвенции, если оспариваемое налогообложение прямо противоречит какой-либо норме Конвенции. Так обстоит дело, когда одно государство облагает налогом определенный вид дохода, в отношении которого Конвенция предоставляет исключительное право облагать налогом другое государство, даже если последнее не в состоянии осуществить его из-за пробелов в своем внутреннем законодательстве. Другая категория дел касается лиц, которые, будучи гражданами одного Договаривающегося государства, но резидентами другого государства, подвергаются в этом другом государстве налоговому режиму, который является дискриминационным в соответствии с положениями пункта 1 Статьи 24.

14. Следует отметить, что процедура взаимного согласования, в отличие от процедуры оспаривания требований по внутреннему законодательству, может быть введена налогоплательщиком в действие, не дожидаясь предъявления ему обвинения или уведомления о налогообложении, которое он считает "не соответствующим Конвенции". Чтобы иметь возможность привести эту процедуру в действие, он должен, и этого достаточно, установить, что "действия одного или обоих Договаривающихся государств" приведут к такому налогообложению и что такое налогообложение

представляется как риск, который не только возможен, но и вероятен. Такие действия означают все акты или решения законодательного или нормативного характера, имеющие общее или индивидуальное применение и имеющие своим прямым и необходимым следствием взимание налога с заявителя вопреки положениям Конвенции. Так, например, если изменение налогового законодательства Договаривающегося государства приведет к тому, что лицо, получающее определенный вид дохода, подлежит налогообложению не в соответствии с Конвенцией, то это лицо может ввести в действие процедуру взаимного согласования, как только в закон будут внесены поправки и это лицо получит соответствующий доход или станет вероятным, что это лицо получит этот доход. Другие примеры включают подачу декларации в систему самооценки или активное изучение конкретной позиции налогоплательщика в отчетности в ходе аудита в той мере, в какой любое событие создает вероятность налогообложения не в соответствии с Конвенцией (например, когда позиция налогоплательщика в отчетности по самооценке, которую он должен занять в соответствии с внутренним законодательством Договаривающегося государства, если она предложена этим государством в качестве оценки, приведет к возникновению вероятности налогообложения не в соответствии с Конвенцией или когда такие обстоятельства, как опубликованные позиции Договаривающегося государства или его аудиторская практика, создают значительную вероятность того, что активное изучение конкретной позиции например, налогоплательщик приведет к предлагаемым оценкам, которые приведут к возникновению вероятности налогообложения не в соответствии с Конвенцией). Другим примером может быть случай, когда закон Договаривающегося государства о трансфертном ценообразовании требует, чтобы налогоплательщик сообщал облагаемый налогом доход в размере, большем, чем это было бы результатом фактических цен, используемых налогоплательщиком в его сделках со связанной стороной, в целях соблюдения принципа вытянутой руки и в тех случаях, когда существует существенное сомнение в том, что связанная сторона налогоплательщика сможет получить соответствующую корректировку в другом Договаривающемся государстве в отсутствие процедуры взаимного согласования. Такие действия могут также пониматься как инициированные добросовестным налогоплательщиком корректировки, которые разрешены в соответствии с внутренним законодательством некоторых стран и которые позволяют налогоплательщику при соответствующих обстоятельствах вносить изменения в ранее поданную налоговую декларацию с целью отражения цены контролируемой сделки или отнесения прибыли к постоянному представительству, то есть, по мнению налогоплательщика, в соответствии с принципом вытянутой руки (см. пункт 6.1 комментария к Статье 9 и пункт 59.1 комментария к Статье 7). Как указано во вступительных словах пункта 1, вопрос о том, приведут ли действия одного или обоих Договаривающихся государств к налогообложению, не соответствующему Конвенции,

должен решаться с точки зрения налогоплательщика. Хотя убеждение налогоплательщика в том, что такое налогообложение имеет место, должно быть обоснованным и основываться на фактах, которые могут быть установлены, налоговые органы не должны отказывать в рассмотрении запроса в соответствии с пунктом 1 только потому, что они считают, что не было доказано (например, в соответствии с нормами внутреннего законодательства о доказательстве "баланса вероятностей"), что такое налогообложение имеет место.

15 . Поскольку первые шаги в процедуре взаимного согласования могут быть предприняты на очень ранней стадии на основе простой вероятности налогообложения, не соответствующего Конвенции, инициирование процедуры таким образом не считается датой начала для целей определения начала двухлетнего периода, упомянутого в пункте 5 настоящей статьи. В пункте 75 ниже разъясняется, когда начинается указанный двухлетний период.

16 . Чтобы быть приемлемыми, возражения, представленные в соответствии с пунктом 1, должны сначала удовлетворять двоякому требованию, прямо сформулированному в этом пункте: они должны быть представлены компетентному органу любого Договаривающегося государства, и они должны быть представлены таким образом в течение трех лет после первого уведомления о действии, которое влечет за собой налогообложение, не соответствующее Конвенции. Конвенция не устанавливает никаких специальных правил относительно формы возражений. Компетентные органы могут предписывать специальные процедуры, которые они считают целесообразными. Если не установлен специальный порядок, возражения могут быть представлены таким же образом, как и возражения в отношении налогов представляются налоговым органам соответствующего государства.

17 . Предоставленная налогоплательщику возможность представить свое дело компетентному органу любого Договаривающегося государства призвана укрепить общий принцип, согласно которому доступ к процедуре взаимного согласования должен быть как можно более широким и обеспечивать гибкость. Данный вариант также призван обеспечить, чтобы решение о том, следует ли переходить к второму этапу процедуры взаимного согласования (т. е. обсуждаться компетентными органами обоих Договаривающихся государств), было открыто для рассмотрения обоими компетентными органами. Пункт 1 разрешает лицу представлять свое дело компетентному органу любого Договаривающегося государства; он не препятствует лицу представлять свое дело компетентным органам обоих Договаривающихся государств одновременно (см. пункт 75 ниже). Если какое-либо лицо представляет свое дело компетентным органам обоих Договаривающихся государств, оно должно надлежащим образом информировать об этом оба компетентных органа, с тем чтобы облегчить согласованный подход к делу.

18 . С другой стороны, Договаривающиеся государства могут считать, что налогоплательщики не должны иметь возможности представлять свои дела компетентному органу любого из государств, но в первую очередь должны быть обязаны представлять свои дела компетентному органу государства, резидентом которого они являются. Однако в тех случаях, когда лицо, являющееся гражданином одного государства, но резидентом другого, жалуется на то, что оно подверглось в этом другом государстве налогообложению (или любому связанному с ним требованию), которое является дискриминационным в соответствии с пунктом 1 Статьи 24, представляется более целесообразным по очевидным причинам разрешить ему в порядке исключения из альтернативного правила, обязывающего налогоплательщика представить свое дело компетентному органу государства его пребывания, представить возражение компетентному органу Договаривающегося государства, гражданином которого он является. Аналогичным образом представляется более целесообразным, чтобы возражение было представлено тому же компетентному органу лицом, которое, не будучи резидентом Договаривающегося государства, является гражданином Договаривающегося государства и дело которого подпадает под действие пункта 1 Статьи 24. Для учета альтернативного правила и исключения для случаев, подпадающих под действие пункта 1 Статьи 24, пункт 1 должен быть изменен следующим образом:

1. Если лицо считает, что действия одного или обоих Договаривающихся государств приводят или приведут для него к налогообложению не в соответствии с положениями настоящей Конвенции, оно может, независимо от средств правовой защиты, предусмотренных внутренним законодательством этих государств, представить свое дело компетентному органу Договаривающегося государства, резидентом которого оно является, или, если его дело подпадает под действие пункта 1 Статьи 24, компетентному органу Договаривающегося государства, гражданином которого оно является. Дело должно быть представлено в течение трех лет с момента первого уведомления о действии, повлекшем налогообложение не в соответствии с положениями Конвенции.

Договаривающиеся государства, отдающие предпочтение этому альтернативному правилу, должны принять надлежащие меры для обеспечения широкого доступа к процедуре взаимного согласования и надлежащего рассмотрения обоими компетентными органами решения о том, следует ли переходить ко второму этапу процедуры взаимного согласования.

19 . Если налогоплательщик становится резидентом государства после налогообложения, которое он считает не соответствующим Конвенции, он должен, согласно альтернативной норме, содержащейся в пункте 18 выше, тем не менее

представить возражение компетентному органу другого государства, резидентом которого он был в течение периода, в отношении которого такое налогообложение было или взимается.

20 . Установленный во втором предложении пункта 1 трехлетний срок представления возражений призван защитить администрации от поздних возражений. Этот срок должен рассматриваться как минимальный, с тем чтобы Договаривающиеся государства могли свободно договариваться в своих двусторонних Конвенциях о более длительном периоде в интересах налогоплательщиков, например, по аналогии, в частности, с временными рамками, установленными их соответствующими внутренними нормативными актами в отношении налоговых Конвенций. Договаривающиеся государства могут опустить второе предложение пункта 1, если они согласны с тем, что их соответствующие внутренние правила автоматически применяются к таким возражениям и являются более благоприятными по своим последствиям для затрагиваемых налогоплательщиков либо потому, что они допускают более длительный срок для представления возражений, либо потому, что они не устанавливают никаких временных ограничений для такой цели.

21 . Положение, устанавливающее в качестве начальной точки трехлетнего срока дату "первого уведомления о действиях, приводящих к налогообложению не в соответствии с положениями Конвенции", следует толковать наиболее благоприятным для налогоплательщика образом. Таким образом, даже если такое налогообложение должно взиматься непосредственно в соответствии с административным решением или актом общего применения, срок начинает действовать только со дня уведомления об индивидуальном действии, порождающем такое налогообложение, то есть при наиболее благоприятном толковании, с самого акта налогообложения, о чем свидетельствует уведомление об оценке или официальное требование или иной документ о взыскании или взимании налога. Поскольку налогоплательщик имеет право подать иск, как только он сочтет, что налогообложение приведет к налогообложению не в соответствии с положениями Конвенции, а трехлетний срок начинается только тогда, когда этот результат материализовался, будут случаи, когда налогоплательщик имеет право инициировать процедуру взаимного согласования до начала трехлетнего срока (см. примеры такой ситуации, приведенные в пункте 14 выше).

22 . В большинстве случаев ясно, что представляет собой соответствующее уведомление об оценке, официальное требование или другой инструмент для сбора или взимания налога, и обычно будут существовать нормы внутреннего права, регулирующие, когда это уведомление рассматривается как "данное". Такое внутреннее законодательство обычно учитывает время отправки уведомления (время отправки), конкретное число дней после его отправки, время, когда оно, как ожидается, прибудет по адресу, на который оно было отправлено (оба из которых являются временем предполагаемого физического получения), или время, когда оно фактически физически

получено (время фактического физического получения). При отсутствии таких правил либо момент фактического физического получения, либо, если это недостаточно доказано, момент, когда уведомление, как правило, ожидается, поступит по соответствующему адресу, обычно следует рассматривать как момент уведомления, имея в виду, что это положение должно толковаться наиболее благоприятным для налогоплательщика образом.

23 . В случаях самооценки обычно имеется какое-либо уведомление, влияющее на эту оценку (например, уведомление об ответственности или об отказе или корректировке требования о возмещении), и, как правило, время уведомления, а не время, когда налогоплательщик подает декларацию самостоятельной оценки, является отправной точкой для трехлетнего периода. Если налогоплательщик уплачивает дополнительный налог в связи с подачей измененной декларации, отражающей добросовестную корректировку, инициированную налогоплательщиком (как описано в пункте 14 выше), отправной точкой трехлетнего срока обычно является уведомление об оценке или обязательстве, вытекающем из измененной декларации, а не время уплаты дополнительного налога. Однако могут быть случаи, когда нет никакого уведомления об ответственности или тому подобном. В таких случаях соответствующим моментом " уведомления" считается тот, когда налогоплательщик осведомлен о налогообложении, которое фактически не соответствует Конвенции. Такая ситуация может возникнуть, например, когда информация о переводе денежных средств впервые предоставляется налогоплательщику, например, в банковском балансе или выписке. Время истекает независимо от того, действительно ли налогоплательщик рассматривает налогообложение на этой стадии как противоречащее Конвенции, при условии, что разумно благоразумное лицо, находящееся в положении налогоплательщика, смогло бы на этой стадии сделать вывод о том, что налогообложение не соответствует Конвенции. В таких случаях достаточно уведомления налогоплательщика о факте налогообложения. Однако в тех случаях, когда только сочетание самооценки с каким-либо другим обстоятельством могло бы заставить разумно благоразумное лицо, находящееся в положении налогоплательщика, сделать вывод о том, что налогообложение противоречило Конвенции (например, судебное решение, определяющее введение налога в случае, аналогичном случаю налогоплательщика, противоречащему положениям Конвенции), время начинает течь только тогда, когда последнее обстоятельство материализуется.

24 . Если налог взимается путем вычета у источника, то срок исчисляется с момента выплаты дохода, однако если налогоплательщик докажет, что только позднее он узнал о том, что вычет был произведен, то срок исчисляется с этой даты. В тех случаях, когда совокупность решений или действий, принятых в обоих Договаривающихся государствах, приводит к налогообложению не в соответствии с Конвенцией, срок начинает действовать только с момента первого уведомления о самом последнем

решении или действии. Это означает, что если, например, Договаривающееся государство взимает налог, который не соответствует Конвенции, но другое государство предоставляет льготу по такому налогу в соответствии со Статьей 23 A или Статьей 23 B, с тем чтобы не было двойного налогообложения, налогоплательщик на практике часто не инициирует процедуру взаимного согласования в отношении действий первого государства. Однако если другое государство впоследствии уведомляет налогоплательщика об отказе в освобождении от уплаты налога, что приводит к возникновению двойного налогообложения, то с этого уведомления начинается новый срок, поскольку совместные действия обоих государств приводят к тому, что налогоплательщик подвергается двойному налогообложению в нарушение положений Конвенции. В некоторых случаях, особенно такого рода, в соответствии с обычной практикой одного или обоих государств записи, хранящиеся в налоговых органах, могут быть обычно уничтожены до истечения установленного срока. Обязательства по Конвенции не препятствуют такому уничтожению и не требуют от компетентного органа принимать доводы налогоплательщика без доказательств, но в таких случаях налогоплательщику должна быть предоставлена возможность восполнить недостаток доказательств, поскольку процедура взаимного согласования продолжается, в той мере, в какой это позволяет внутреннее законодательство. В некоторых случаях другое Договаривающееся государство может представить достаточные доказательства в соответствии со Статьей 26 типовой налоговой Конвенции. Предпочтительнее, чтобы такие записи хранились налоговыми органами в течение всего периода, в течение которого налогоплательщик может обратиться с просьбой о начале процедуры взаимного согласования по конкретному вопросу.

25 . Данный трехлетний период продолжается в течение любого внутригосударственного правового (включая административное) разбирательства (например, внутригосударственного апелляционного процесса). Такая ситуация может создать трудности, фактически требуя от налогоплательщика выбора между внутренним законодательством и процедурами взаимного согласования средств правовой защиты. Некоторые налогоплательщики могут полагаться исключительно на процедуру взаимного согласования, но многие налогоплательщики будут пытаться преодолеть эти трудности, инициируя процедуру взаимного согласования и одновременно инициируя действие внутреннего законодательства, даже если процесс внутреннего законодательства изначально не ведется активно. Это может привести к неэффективному использованию ресурсов процедуры взаимного согласования. Там, где это позволяет внутреннее законодательство, некоторые государства, возможно, пожелают конкретно рассмотреть этот вопрос, разрешив приостановить трехлетний (или более длительный) период в ходе разбирательства по внутреннему праву. Два подхода, каждый из которых согласуется со Статьей 25, заключаются, с одной стороны, в требовании от налогоплательщика инициировать процедуру взаимного согласования

без приостановления в ходе внутреннего разбирательства, но с тем, чтобы компетентные органы не вступали в переговоры до окончательного определения действия внутреннего законодательства, или же, с другой стороны, в том, чтобы компетентные органы вступали в переговоры, но без окончательного урегулирования соглашения, если только налогоплательщик не согласится отозвать действия внутреннего законодательства. Вторая возможность обсуждается в пункте

42 настоящего комментария. В любом из этих случаев налогоплательщик должен быть осведомлен о том, что применяется соответствующий подход. Независимо от того , считает ли налогоплательщик, что существует необходимость подать "защитную" апелляцию в соответствии с внутренним законодательством (из-за, например, внутренних ограничительных требований для возбуждения исков по внутреннему законодательству), предпочтительный подход для всех сторон часто заключается в том, что процедура взаимного соглашения должна быть первоначальным фокусом для решения вопросов налогоплательщика и для этого на двусторонней основе.

26 . Некоторые государства могут отказать налогоплательщику в возможности инициировать процедуру взаимного согласования в соответствии с пунктом 1 Статьи 25 в случаях, когда сделки, к которым относится запрос, рассматриваются как неправомерные. Этот вопрос тесно связан с вопросом о "ненадлежащем использовании Конвенции", обсуждаемым в пункте 54 и последующих пунктах комментария к Статье 1. Однако в отсутствие специального положения не существует общего правила, запрещающего воспринимаемые оскорбительные ситуации переходить к процедуре взаимного согласования. Тот простой факт, что взимание налога производится в соответствии с положением внутреннего законодательства об уклонении от уплаты налогов, не должен служить основанием для отказа в доступе к взаимному соглашению . Однако в тех случаях, когда речь идет о серьезных нарушениях внутреннего законодательства, приводящих к значительным штрафам, некоторые государства могут пожелать отказать в доступе к процедуре взаимного согласования. Обстоятельства, при которых государство отказывает в доступе к процедуре взаимного согласования, должны быть изложены в Конвенции.

27. Некоторые государства считают, что некоторые вопросы не подлежат разрешению в рамках процедуры взаимного согласования в целом или, по крайней мере, в рамках процедуры взаимного согласования, инициированной налогоплательщиками, в силу положений или решений Конституционного или иного внутреннего законодательства. Примером может служить случай, когда предоставление льгот налогоплательщику противоречит окончательному решению суда, которое налоговый орган обязан соблюдать в соответствии с Конституцией этого государства. Общепризнанный общий принцип для налоговых и других договоров заключается в том, что внутреннее право, даже внутреннее конституционное право, не оправдывает невыполнение договорных обязательств. Статья 27 Венской Конвенции о

праве международных договоров отражает общий принцип договорного права. Из этого следует, что любое обоснование того, что в противном случае было бы нарушением Конвенции, должно быть найдено в терминах самой Конвенции, как они толкуются в соответствии с принятыми принципами толкования налоговых договоров. Такое оправдание было бы редким, поскольку оно не просто определяло бы, как будет рассматриваться вопрос обоими государствами, как только он окажется в рамках процедуры взаимного согласования, но и препятствовало бы даже достижению той стадии, когда он будет рассматриваться обоими государствами. Поскольку на практике такое решение может быть принято одним из государств без консультаций с другим и поскольку может существовать двустороннее решение, которое, следовательно, остается нерассмотренным, мнение о том, что вопрос не подлежит инициированной налогоплательщиком процедуре взаимного согласования, должно быть подкреплено условиями Конвенции в том виде, в каком они были согласованы. Компетентный орган , полагающийся на препятствие внутреннего законодательства в качестве основания для отказа налогоплательщику в возбуждении процедуры взаимного согласования, должен проинформировать об этом другой компетентный орган и надлежащим образом разъяснить правовую основу своей позиции. Как правило, подлинные препятствия внутреннего законодательства не препятствуют вступлению вопроса в процедуру взаимного согласования, но если они ясно и недвусмысленно препятствуют компетентному органу решить этот вопрос таким образом, чтобы избежать налогообложения налогоплательщика, что не соответствует Конвенции, и нет никаких реальных шансов на то, что другое государство решит этот вопрос за налогоплательщика, то такая ситуация должна быть обнародована налогоплательщикам , с тем чтобы у налогоплательщиков не было ложных ожиданий относительно вероятных результатов этой процедуры.

28. В других случаях можно было бы разрешить инициирование процедуры взаимного согласования, но вопросы внутреннего права, возникшие после заключения договора, могут помешать компетентному органу решить, даже частично, вопрос, поднятый налогоплательщиком. В тех случаях, когда такие события оказывают юридически сдерживающее воздействие на компетентный орган, так что двусторонние обсуждения явно не могут разрешить этот вопрос, большинство государств согласятся с тем, что такое изменение обстоятельств имеет такое значение, что позволяет этому компетентному органу выйти из процедуры. Однако в некоторых случаях трудности могут быть лишь временными; например, пока принимается поправочное законодательство, и в этом случае процедура должна быть приостановлена, а не прекращена. Двум компетентным органам необходимо обсудить эту трудность и ее возможное влияние на процедуру взаимного согласования. Будут также возникать ситуации, когда решение полностью или частично в пользу налогоплательщика является обязательным и должно быть принято одним из компетентных органов, но

когда все еще существует возможность для обсуждения по взаимному согласию, например, когда один компетентный орган демонстрирует другому, что последний должен предоставить помощь.

29. Существует меньше оснований полагаться на внутреннее законодательство в случае невыполнения соглашения, достигнутого в рамках процедуры взаимного согласования. Обязательство по осуществлению таких соглашений недвусмысленно изложено в последнем предложении пункта 2, и препятствия для осуществления, которые уже существуют, как правило, должны быть включены в условия самого соглашения. Поскольку переговоры по налоговым Конвенциям ведутся на фоне меняющегося свода внутреннего законодательства, который иногда трудно предсказать , и поскольку обе стороны осознают это при обсуждении первоначальной Конвенции и достижении взаимного согласования, последующие неожиданные изменения, которые изменяют фундаментальную основу взаимного соглашения, как правило, будут рассматриваться как требующие пересмотра соглашения в той мере, в какой это необходимо. Очевидно, что там, где происходит развитие внутреннего права такого типа, что должно происходить лишь в редких случаях, обязательства добросовестности требуют, чтобы оно было уведомлено как можно скорее, и должны быть предприняты добросовестные усилия по поиску пересмотренного или нового взаимного соглашения в той мере, в какой это позволяет внутреннее право. В этих случаях требование налогоплательщика должно рассматриваться как все еще действующее, а не как требование нового заявления от этого лица.

30. Что касается самой процедуры, то необходимо кратко рассмотреть два отдельных этапа, на которые она подразделяется (см. пункт 7 выше).

31. На первом этапе, который начинается с представления возражений налогоплательщика, процедура происходит исключительно на уровне сделок между налогоплательщиком и компетентными органами государства, которому было представлено дело. Положения пункта 1 предоставляют соответствующему налогоплательщику право обратиться в компетентный орган любого государства независимо от того, были ли исчерпаны все средства правовой защиты, имеющиеся в соответствии с внутренним законодательством каждого из двух государств. С другой стороны, компетентный орган обязан рассмотреть вопрос о том, является ли возражение обоснованным, и, если оно представляется обоснованным, принять по нему решение в одной из двух форм, предусмотренных в пункте 2.

31.1 Определение того, "представляется ли возражение...обоснованным", требует от компетентного органа, которому было представлено дело, предварительной оценки возражения налогоплательщика, с тем чтобы определить, соответствует ли налогообложение в обоих Договаривающихся государствах положениям Конвенции.

Уместно считать, что возражение обосновано в тех случаях, когда в любом из Договаривающихся государств существует или будет существовать налогообложение, не соответствующее Конвенции.

32. Если компетентный орган, к которому должным образом обратились, признает, что жалоба обоснована, и считает, что налог, на который подана жалоба, полностью или частично обусловлен мерами, принятыми в этом государстве, он должен как можно скорее удовлетворить жалобу, внеся такие корректировки или разрешив такие льготы, которые представляются обоснованными. В этой ситуации вопрос может быть решен, не выходя за пределы первого (одностороннего) этапа процедуры взаимного согласования. С другой стороны, может оказаться полезным обмен мнениями и информацией с компетентным органом другого Договаривающегося государства, с тем чтобы, например, подтвердить данное толкование Конвенции.

33. Однако если этому компетентному органу покажется, что налогообложение, на которое подана жалоба, полностью или частично обусловлено мерой, принятой в другом государстве, он обязан, более того, он обязан, как видно из положений пункта 2 , начать вторую (двустороннюю) стадию процедуры взаимного согласования. Важно, чтобы соответствующий компетентный орган выполнял эту обязанность как можно быстрее, особенно в тех случаях, когда прибыль ассоциированных предприятий была скорректирована в результате корректировки трансфертного ценообразования.

34. Налогоплательщик имеет право представить свое дело в соответствии с пунктом 1 компетентному органу любого государства независимо от того, мог ли он также подать иск или начать судебный процесс в соответствии с внутренним законодательством одного (или обоих) государств. Если судебный процесс находится на рассмотрении в государстве, которому предъявлено требование, компетентный орган этого государства не должен дожидаться окончательного судебного решения, а должен сообщить, считает ли он дело приемлемым для процедуры взаимного согласования. Если он принимает такое решение, то он должен определить, может ли он сам прийти к удовлетворительному решению или же дело должно быть передано компетентному органу другого Договаривающегося государства. Заявление налогоплательщика о введении в действие процедуры взаимного согласования не может быть отклонено без уважительных причин.

35. Если претензия была окончательно рассмотрена судом в любом государстве, налогоплательщик может даже пожелать представить или преследовать претензию в соответствии с процедурой взаимного согласования. В некоторых государствах компетентный орган может прийти к удовлетворительному решению, которое отходит от решения суда. В других государствах компетентный орган связан судебным решением (то есть обязан по закону следовать судебному решению) или не отступает

от судебного решения в силу административной политики или практики. Тем не менее он может представить дело компетентному органу другого Договаривающегося государства и просить его принять меры для избежание двойного налогообложения.

36. На втором этапе, который начинается с обращения компетентного органа другого государства к компетентному органу, к которому обратился налогоплательщик , процедура отныне осуществляется на уровне взаимоотношений между государствами, как если бы, так сказать, государство, которому была подана жалоба, поддержало ее. Несмотря на то, что это межгосударственная процедура, с другой стороны, можно задать следующие вопросы:

— является ли это, как следует из названия статьи и терминов, используемых в первом предложении пункта 2, не более чем простой процедурой взаимного согласования или представляет собой осуществление pactum de contrahendo, возлагающего на стороны простую обязанность вести переговоры, но никоим образом не возлагающего на них обязанность достигать соглашения;

— или же, напротив, она должна рассматриваться (исходя из предусмотренного в пункте 5 арбитражного процесса для решения нерешенных вопросов или исходя из предположения, что процедура осуществляется в рамках совместной комиссии) как процедура юрисдикционного характера, возлагающая на стороны обязанность разрешить спор.

37 . Пункт 2, несомненно, влечет за собой обязанность вести переговоры; но что касается достижения взаимного согласия посредством процедуры, то компетентные органы обязаны просто прилагать все усилия, а не добиваться результата. Однако пункт 5 предусматривает механизм, который позволит достичь соглашения, даже если существуют вопросы, по которым компетентные органы не смогли достичь соглашения путем переговоров.

38 . В поисках взаимного согласия компетентные органы должны, конечно, прежде всего определить свою позицию в свете норм их соответствующего налогового законодательства и положений Конвенции, которые являются обязательными для них в той же мере, что и для налогоплательщика. Если строгое применение таких правил или положений исключает возможность заключения какого-либо соглашения, можно обоснованно считать, что компетентные органы, как в случае международного арбитража, могут, в порядке субсидиарной ответственности, учитывать соображения справедливости для обеспечения удовлетворения налогоплательщика.

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 заключения единого соглашения между всеми компетентными органами заинтересованных государств, либо путем заключения отдельных, но последовательных двусторонних взаимных соглашений.

38.2 Это может, например, иметь место для определения надлежащего распределения прибыли между постоянными представительствами, которые предприятие имеет в двух различных государствах, с которыми государство предприятия имеет налоговые соглашения. В этом случае корректировка, произведенная в отношении сделок между двумя постоянными представительствами, может повлиять на налогообложение предприятия в государстве пребывания. На основании пунктов 1 и 2 Статьи 25 налоговых Конвенций между государством предприятия и государствами, в которых расположены постоянные представительства, компетентный орган государства предприятия, несомненно, имеет полномочия стремиться урегулировать дело по взаимному согласию с компетентными органами государств, в которых расположены постоянные представительства, и определять надлежащее распределение прибыли постоянным представительствам своего резидента в соответствии с обеими налоговыми Конвенциями. Если налоговые соглашения между государством предприятия и государствами, в которых расположены постоянные представительства, содержат различные варианты Статьи 7 (например, вариант, включенной в конвенцию ОЭСР в 2010 году в одной Конвенции, и предыдущий вариант Статьи 7 в другой Конвенции), компетентные органы могут учитывать соображения справедливости, упомянутые в пункте 38 выше, с тем чтобы найти соответствующее решение с целью обеспечения налогообложения в соответствии с положениями применимых Конвенций.

38.3 Ситуация имеет место в тех случаях, когда ряд ассоциированных предприятий различных государств участвует в ряде интегрированных контролируемых сделок и существуют двусторонние налоговые соглашения между государствами всех предприятий. Такая серия интегрированных контролируемых сделок может существовать, например, когда интеллектуальная собственность лицензируется в рамках контролируемой сделки между двумя членами группы многонациональных предприятий (МНП) и затем используется лицензиатом для производства товаров, продаваемых лицензиатом другим членам группы МНП. Исходя из пунктов 1 и 2 Статьи 25 этих налоговых Конвенций, компетентные органы государств, в которых находятся эти предприятия, безусловно, имеют полномочия стремиться определять соответствующие трансфертные цены на контролируемые операции на расстоянии вытянутой руки в соответствии с принципом вытянутой руки Статьи 9.

38.4 Как признается в пункте 55 ниже, в многостороннем случае, описанном в пункте 38.2, пункт 3 Статьи 25 налоговой Конвенции между государствами, в которых расположены постоянные представительства, позволяет этим двум государствам проводить совместные консультации для обеспечения эффективного действия

Конвенции и надлежащего устранения двойного налогообложения, которое может иметь место в такой ситуации.

38.5 Стремление к определенности может привести к тому, что налогоплательщики будут стремиться к многосторонним соглашениям о предварительном ценообразовании (APAs) для заблаговременного определения трансфертного ценообразования контролируемых сделок между ассоциированными предприятиями нескольких государств. В тех случаях, когда между всеми этими государствами существуют двусторонние налоговые Конвенции и представляется, что действия хотя бы одного из этих государств могут привести налогоплательщика к налогообложению 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 по контролируемым сделкам. Многостороннее взаимное соглашение может быть достигнуто либо путем заключения единого соглашения между всеми компетентными органами заинтересованных государств, либо путем заключения отдельных, но последовательных двусторонних взаимных соглашений.

39 . Цель последнего предложения пункта 2 состоит в том, чтобы дать возможность странам, имеющим в своем внутреннем законодательстве временные ограничения, касающиеся корректировки начисленных взносов и возврата налогов, осуществлять соглашение, несмотря на такие временные ограничения. Однако это положение не препятствует тем государствам, которые по конституционным или иным правовым основаниям не могут отменить сроки, установленные во внутреннем законодательстве, включать в само взаимное соглашение такие сроки, которые адаптированы к их внутреннему сроку давности (см. также пункт 62 комментария к Статье 7 и пункт 10 комментария к Статье 9, которые предлагают альтернативный подход, рассматривающий этот вопрос в Конвенции). В некоторых крайних случаях Договаривающееся государство может предпочесть не заключать взаимное соглашение , осуществление которого потребовало бы пренебрежения внутренним сроком исковой давности (при условии возможного применения пункта 5, когда такой порядок действий помешал бы разрешению дела по взаимному соглашению). Помимо временных ограничений могут существовать и другие препятствия, такие как " окончательные судебные решения" для вступления соглашения в силу. Договаривающиеся государства могут свободно договариваться о твердых положениях, касающихся устранения таких препятствий. Что касается практического осуществления этой процедуры, то обычно рекомендуется, чтобы налоговые органы прилагали все усилия для обеспечения того, чтобы, насколько это возможно, процедура взаимного согласования ни в коем случае не была нарушена оперативными задержками или, если речь идет о временных ограничениях, совокупным воздействием временных ограничений и оперативных задержек.

40 . Комитет по финансовым вопросам вынес ряд рекомендаций по проблемам, возникающим в связи с соответствующими корректировками прибыли после корректировки трансфертного ценообразования (осуществление пунктов 1 и 2 Статьи 9), а также по трудностям применения процедуры взаимного согласования в таких ситуациях:

a) Налоговые органы должны как можно скорее уведомить налогоплательщиков о своем намерении произвести корректировку трансфертного ценообразования (и, если дата любого такого уведомления может быть важна, обеспечить как можно скорее четкое официальное уведомление), поскольку особенно полезно обеспечить как можно более ранние и полные контакты по всем соответствующим вопросам между налоговыми органами и налогоплательщиками в пределах одной юрисдикции и через национальные границы между ассоциированными предприятиями и соответствующими налоговыми органами.

b) Компетентные органы должны взаимодействовать друг с другом по этим вопросам как можно более гибким образом, будь то в письменной форме, по телефону, в очной или за круглым столом, в зависимости от того, что является наиболее подходящим, и должны стремиться разработать наиболее эффективные пути решения соответствующих проблем. Следует поощрять использование положений Статьи 26 об обмене информацией для оказания помощи государственному органу в получении качественной фактической информации, на основе которой может быть принято решение.

c) В ходе производства по взаимному соглашению по вопросам трансфертного ценообразования заинтересованным налогоплательщикам должны быть предоставлены все разумные возможности для представления соответствующих фактов и аргументов компетентным органам как в письменной, так и в устной форме.

41 . Что касается процедуры взаимного согласования в целом, то комитет дает следующие рекомендации:

a) Формальности, связанные с установлением и осуществлением процедуры взаимного согласования, должны быть сведены к минимуму, а любые ненужные формальности должны быть устранены.

b) Каждое дело по взаимному согласию должно решаться по его индивидуальному существу, а не путем ссылки на какой-либо баланс результатов в других делах.

c) Компетентные органы должны, где это уместно, формулировать и публиковать внутренние правила, руководящие принципы и процедуры, касающиеся использования процедуры взаимного согласования.

42 . Дело может возникнуть в случае заключения взаимного соглашения в отношении налогоплательщика, который подал иск с той же целью в компетентный суд любого Договаривающегося государства, и такой иск все еще находится на рассмотрении. В таком случае нет оснований для отказа налогоплательщику в

удовлетворении ходатайства о предоставлении ему отсрочки принятия решения, согласованного в результате процедуры взаимного согласования, до вынесения судом решения по данному иску. Кроме того, компетентные органы могут обоснованно исходить из того, что в тех случаях, когда иск налогоплательщика продолжается по конкретному вопросу, по которому тот же самый налогоплательщик добивается взаимного согласия, любые глубокие обсуждения на уровне компетентных органов должны дожидаться судебного решения. Если требование налогоплательщика о процедуре взаимного согласования применяется к различным налоговым годам, чем судебный иск, но по существу к тем же фактическим и правовым вопросам, так что на практике ожидается, что решение суда повлияет на обращение с налогоплательщиком в годы, конкретно не являющиеся предметом судебного разбирательства, то на практике позиция может быть такой же, как и в только что упомянутых случаях. В любом случае ожидание судебного решения или иное приостановление процедуры взаимного согласования не нарушит или приведет к истечению двухлетнего периода, указанного в пункте 5 настоящей Статьи. Конечно, если компетентные органы считают, что в любом случае вопрос может быть решен независимо от внутригосударственного судопроизводства (поскольку, например, компетентный орган, в отношении которого принимается судебное решение, не будет юридически связан или ограничен решением суда), то процедура взаимного согласования может продолжаться в обычном порядке. Компетентный орган может быть по закону лишен права на ведение налогообложения, если суд постановил, что такое налогообложение не соответствует положениям налогового договора. Напротив, в некоторых странах компетентный орган не был бы юридически лишен права предоставлять освобождение от налогообложения, несмотря на решение суда о том, что такое налогообложение соответствует положениям налогового договора. В таком случае ничто (например, административная политика или практика) не должно препятствовать компетентным органам достичь взаимного соглашения, в соответствии с которым Договаривающееся государство освобождает от налогообложения, рассматриваемого компетентными органами как не соответствующее положениям налогового договора, и таким образом отступать от решения, вынесенного судом Государства.

43 . Ситуация также отличается, если по какому-либо вопросу ведется судебный процесс, но этот иск был подан другим налогоплательщиком, а не тем, который стремится инициировать процедуру взаимного согласования. Если дело налогоплательщика, который стремится разрешить вопрос путем взаимного согласования, поддерживает действия одного или обоих компетентных органов по предотвращению налогообложения, не соответствующего Конвенции, это не должно быть неоправданно отложено до общего разъяснения закона по примеру другого налогоплательщика, хотя налогоплательщик, стремящийся к взаимному согласованию, может согласиться на это, если разъяснение, вероятно, благоприятствует делу этого

налогоплательщика. В других случаях затягивание обсуждений компетентными органами в рамках процедуры взаимного согласования может быть оправдано во всех обстоятельствах, но компетентные органы должны помнить о временных ограничениях , налагаемых пунктом 5, и должны, насколько это возможно, стремиться предотвратить неблагоприятные последствия для налогоплательщика, ищущего взаимного согласования в таком случае. Это может быть сделано, если это позволяет внутреннее законодательство, путем отсрочки выплаты суммы задолженности в течение задержки или, по крайней мере, в течение той части задержки, которая находится вне контроля налогоплательщика.

44 . В зависимости от внутригосударственных процедур выбор возмещения обычно принадлежит налогоплательщику, и в большинстве случаев именно внутренние положения о регрессе, такие как апелляции или судебные разбирательства, откладываются в пользу менее формального и двустороннего характера процедуры взаимного согласования.

45 . Как отмечалось выше, налогоплательщик может подать иск по какому-либо вопросу или же налогоплательщик может сохранить за собой право предпринять такие действия по внутреннему законодательству, однако компетентные органы могут по-прежнему считать, что соглашение может быть достигнуто. В таких случаях, однако , необходимо принимать во внимание озабоченность конкретного компетентного органа, чтобы избежать любых расхождений или противоречий между решением суда и взаимным соглашением, которое испрашивается, с трудностями или рисками злоупотреблений, которые они могут повлечь за собой. Короче говоря, поэтому осуществление такого взаимного соглашения, как правило, должно быть предметом:

— к принятию налогоплательщиком такого взаимного соглашения, а также

— к отказу налогоплательщика от иска по вопросам, урегулированным взаимным соглашением сторон.

45.1 В некоторых государствах аудиторские расчеты могут использоваться в качестве механизма содействия закрытию аудиторских досье. Как следует из словосочетания

"урегулирование", обычно существуют уступки, сделанные как налогоплательщиком, так и участвующей налоговой администрацией, что может создать трудные вопросы, когда аудит включает вопросы, связанные с толкованием или применением налогового договора, которые потенциально могут быть решены с помощью процедуры взаимного согласования. Одной из уступок налоговых администраций иногда является ограничение на дальнейшее обращение налогоплательщика, которое в некоторых случаях может включать соглашение налогоплательщика не инициировать процедуру взаимного согласования по вопросам, охватываемым аудиторским урегулированием. Двойное налогообложение часто может быть следствием таких договоренностей, которые не позволяют компетентным органам

достичь двустороннего урегулирования путем процедуры взаимного согласования и действительно могут привести к тому, что другое Договаривающееся государство откажется от освобождения в соответствии со своим внутренним законодательством в отношении налога, уплаченного первому Договаривающемуся государству после завершения проверки. Таким образом, от налогоплательщика не следует требовать в рамках аудиторского урегулирования отказа от предусмотренного пунктом 1 Статьи 25 права представлять дело в компетентный орган, поскольку это может препятствовать надлежащему применению налогового договора. Однако для целей настоящего пункта "аудиторское урегулирование" не включает урегулирование договорного спора, являющегося результатом административного или законодательного процесса урегулирования/разрешения споров, который не зависит от функций аудита и экспертизы и к которому можно получить доступ только по запросу налогоплательщика. Страны должны информировать своих договорных партнеров о таких административных или уставных процессах и должны прямо учитывать последствия этих процессов в отношении карты в своих публичных руководящих указаниях по таким процессам и в своих публичных программных указаниях по карте.

46 . Некоторые государства считают, что процедура взаимного согласования не может быть инициирована налогоплательщиком до тех пор, пока не будет произведена уплата всей или определенной части спорной суммы налога. Такие государства считают, что требование об уплате непогашенных налогов, подлежащих погашению полностью или частично в зависимости от исхода процедуры, является по существу процедурным вопросом, не регулируемым Статьей 25, и поэтому согласуется с ней. Противоположная точка зрения, которой придерживаются многие государства, заключается в том, что Статья 25 указывает все, что налогоплательщик должен сделать до начала процедуры, и что она не налагает такого требования. Такие государства находят поддержку своей точке зрения в том факте, что процедура может быть осуществлена даже до того, как налогоплательщик был облагаем налогом или уведомлен об обязательстве (как отмечалось в пункте 14 выше), и в признании того, что явно отсутствует такое требование для процедуры, инициированной компетентным органом в соответствии с пунктом 3.

47 . Статья 25 не дает абсолютно четкого ответа на вопрос о том, может ли быть отказано налогоплательщику в возбуждении процедуры взаимного согласования на том основании, что не было произведено необходимой уплаты всего или части спорного налога. Однако независимо от того, какое мнение будет принято по этому вопросу, при осуществлении данной статьи следует признать, что процедура взаимного согласования поддерживает основные положения Конвенции и что поэтому текст Статьи 25 следует понимать в контексте и в свете объекта и целей Конвенции, включая предотвращение двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов и уклонения от уплаты налогов.

47.1 В отличие от споров, которые связаны исключительно с применением внутреннего законодательства Договаривающегося государства, споры, которые рассматриваются в рамках процедуры взаимного согласования, в большинстве случаев связаны с двойным налогообложением. Поэтому государствам следует, насколько это возможно, учитывать вопросы движения наличности, требуя авансового платежа суммы, которая, по утверждению налогоплательщика, была, по крайней мере частично, взыскана вопреки положениям соответствующей Конвенции. Даже если процедура взаимного согласования в конечном счете устраняет любое двойное налогообложение или иное налогообложение, не соответствующее Конвенции, требование об уплате налога до заключения процедуры взаимного соглашения может постоянно стоить налогоплательщику временной стоимости денег, представленной суммой, ненадлежащим образом наложенной 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 в экономическом отношении бремени двойного налогообложения или иного налогообложения, не соответствующего Конвенции. Более того, даже если это экономическое бремя в конечном счете снято, требование о том, чтобы налогоплательщик платил налоги с одного и того же дохода двум Договаривающимся государствам, может наложить бремя денежных потоков, которое несовместимо с целями Конвенции по устранению барьеров для трансграничной торговли и инвестиций. Как минимум, уплата непогашенного налога не должна быть требованием для начала процедуры взаимного согласования, если это не является требованием до начала пересмотра внутреннего законодательства. Государства, возможно, пожелают прямо предусмотреть это в Конвенции, добавив в конце пункта 2 следующий текст:

Приостановление процедур оценки и взыскания в течение периода, в течение которого находится на рассмотрении любое производство по взаимному соглашению, осуществляется на тех же условиях, которые применяются к лицу, использующему внутренние административные или судебные средства правовой защиты.

Представляется также, как минимум, что если процедура взаимного согласования инициируется до того, как налогоплательщик платит налог (например, в результате оценки), то платеж должен требоваться только после того, как это облагается налогом.

48 . По причинам, описанным в предыдущем пункте, приостановление сбора налога до разрешения процедуры взаимного согласования может быть желательной политикой . Более того, любое требование об уплате налоговой оценки конкретно в качестве условия получения доступа к процедуре взаимного согласования с целью получения освобождения от этого самого налога, как правило, было бы несовместимо с политикой

обеспечения широкого доступа к процедуре взаимного согласования для разрешения таких споров. Еще одним досадным осложнением такого требования могут быть задержки в разрешении дел, если страна менее охотно вступает в добросовестное обсуждение процедуры взаимного согласования, когда вероятным результатом может быть возврат уже собранных налогов. Во многих государствах приостановление исчисления и/или взимания налога до разрешения процедуры взаимного согласования может потребовать внесения законодательных изменений в целях ее осуществления. Государства, возможно, также пожелают прямо предусмотреть в Конвенции приостановление процедур оценки и сбора, добавив в конце пункта 2 следующий текст:

Процедуры оценки и сбора должны быть приостановлены в течение периода, в течение которого любое производство по взаимному соглашению находится на рассмотрении.

В связи с любым приостановлением взимания налога до разрешения процедуры взаимного согласования важно напомнить о наличии мер сохранения в соответствии с пунктом 4 Статьи 27.

48.1 Поскольку могут существовать существенные различия в процедурах оценки и сбора данных внутреннего законодательства Договаривающихся государств, в ходе двусторонних переговоров может оказаться важным проверить, как эти процедуры будут действовать в каждом государстве до урегулирования процедуры взаимного согласования, с тем чтобы устранить любые препятствия, которые такие процедуры могут создать для эффективного осуществления настоящей статьи. Например, если государство считает, что уплата непогашенного налога является предварительным условием для инициирования налогоплательщиком процедуры взаимного согласования , то об этом следует уведомить партнера по договору в ходе переговоров об условиях Конвенции. В тех случаях, когда оба Договаривающихся государства придерживаются этой точки зрения, существует общее понимание, но также и особый риск того, что налогоплательщик обязан уплатить сумму дважды. В тех случаях, когда это допускает внутреннее законодательство (или договорное положение, подобное тому, которое содержится в предыдущем пункте), одна из возможностей, которую государства могли бы рассмотреть для решения этой проблемы, заключается в том, чтобы более высокая из двух сумм хранилась в доверительном управлении, депонировании или аналогичном до завершения процедуры взаимного согласования. В качестве альтернативы банковская гарантия, предоставленная банком налогоплательщика, может быть достаточной для удовлетворения требований компетентных органов. В качестве другого подхода одно или другое государство (определяемое, например, временем начисления взносов или статусом государства пребывания в соответствии с договором) может согласиться требовать выплаты не более разницы между суммой, выплаченной другому государству, и суммой, которую оно требует, если таковая имеется. Какая из этих возможностей является открытой, в конечном счете зависит от внутреннего

законодательства (включая административные требования) конкретного государства и положений применимого договора, но именно такие варианты следует, насколько это возможно, рассматривать в стремлении обеспечить максимально эффективное функционирование процедуры взаимного согласования. В тех случаях, когда государства требуют некоторой уплаты непогашенного налога в качестве предварительного условия для инициированной налогоплательщиком процедуры взаимного согласования или для активного рассмотрения вопроса в рамках этой процедуры, они должны иметь действующую систему возврата суммы процентов на любую базовую сумму, подлежащую возврату налогоплательщику в результате взаимного соглашения, достигнутого компетентными органами. Любая такая выплата процентов должна в достаточной мере отражать стоимость базовой суммы и период времени, в течение которого эта сумма была недоступна налогоплательщику.

49 .В пункте 4 комментария к Статье 2 разъясняется, что, хотя большинство государств не считают проценты и административные штрафы, связанные с налогами, охватываемыми Статьей 2, сами по себе подпадающими под действие Статьи 2, если такие проценты и административные штрафы непосредственно связаны с налогами, охватываемыми Статьей 2, они должны быть надлежащим образом уменьшены или сняты в той же степени, в какой основной охватываемый налог уменьшается или снимается в соответствии с процедурой взаимного согласования. Следовательно, Договаривающееся государство, которое применило проценты или административный штраф, исчисленные со ссылкой на базовое налоговое обязательство (или со ссылкой на какую-либо 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 базовое налоговое обязательство, должно пропорционально уменьшить сумму или снять такие проценты или административный штраф.

49.1 В отличие от этого, другие административные санкции (например, штраф за не предоставление надлежащей документации по трансфертному ценообразованию) могут касаться вопросов соблюдения внутреннего законодательства, которые непосредственно не связаны с налоговым обязательством, являющимся объектом запроса процедуры взаимного согласования. Такие административные наказания, как правило, не подпадают под действие процедуры взаимного согласования, предусмотренной пунктами 1 и 2 настоящей статьи. Однако в соответствии с пунктом 3 Статьи 25 компетентные органы могут совместно консультироваться и соглашаться в конкретном случае, что штраф, не связанный непосредственно с налогообложением, не соответствующим Конвенции, не был или более не является оправданным. Например, если административный штраф за халатность, умышленное поведение или мошенничество был наложен в фиксированной сумме и впоследствии в процедуре

взаимного согласования было согласовано, что не было никакого мошеннического умысла, умышленного поведения или небрежности, компетентные органы могут договориться о том, что Договаривающееся государство, применившее такое наказание , отзовет его. В соответствии с пунктом 3 этой статьи компетентные органы могут также заключить общее взаимное соглашение, в соответствии с которым они будут стремиться посредством процедуры взаимного согласования разрешить в соответствии с пунктами 1 и 2 вопросы, связанные с процентами и административными штрафами, которые вызывают трудности или сомнения в отношении применения Конвенции. Договаривающиеся государства могут, если они сочтут это предпочтительным, прямо предусмотреть в пункте 2 Статьи 25 применение этого пункта к процентам и административным штрафам в случаях процедуры взаимного согласования, представленных в соответствии с пунктом 1, добавив во втором предложении следующее:

Компетентные органы также стремятся договориться о применении положений внутреннего законодательства, касающихся процентов и административных штрафов, связанных с данным делом.

49.2 Уголовные наказания, назначаемые прокурором или судом, как правило, не подпадают под действие процедуры взаимного согласования. Во многих государствах компетентные органы не имеют законного права уменьшать или отменять эти наказания.

49.3 Взаимное соглашение часто приводит к тому, что налоговое обязательство сохраняется в одном Договаривающемся государстве, в то время как другое Договаривающееся государство должно возместить весь или часть налога, который оно взимало. В таких случаях налогоплательщик может нести значительное экономическое бремя, если существуют асимметрии в отношении того, как начисляются проценты по налоговым обязательствам и возмещению в двух Договаривающихся государствах, например, в том случае, когда первое Договаривающееся государство взимает проценты за просрочку платежа по налогу, который был объектом запроса процедуры взаимного согласования, а второе Договаривающееся государство не предоставляет проценты за переплату на сумму, которую оно должно возместить налогоплательщику. Поэтому Договаривающимся государствам следует стремиться к принятию гибких подходов для обеспечения освобождения от процентов, связанных с налоговым обязательством, которое является объектом запроса о процедуре взаимного согласования. Освобождение от уплаты процентов было бы особенно уместным для периода, в течение которого налогоплательщик находится в процессе взаимного соглашения, учитывая, что количество времени, необходимое для разрешения дела с помощью процедуры взаимного согласования, по большей части находится вне контроля налогоплательщика. Изменения во внутреннем законодательстве Договаривающегося государства могут потребоваться для того, чтобы компетентный

орган мог предоставлять освобождение от уплаты процентов, согласованное в соответствии с процедурой взаимного согласования.

49.4 Цель Конвенции в том, чтобы избежать двойного налогообложения, и требование к государствам добросовестно выполнять Конвенции предполагают, что процентные и штрафные платежи не должны вводиться таким образом, чтобы эффективно препятствовать налогоплательщикам инициировать процедуру взаимного согласования из-за связанных с этим издержек и последствий для движения денежных средств. Проценты и административные штрафы не должны применяться таким образом, чтобы серьезно препятствовать или сводить на нет доверие налогоплательщиков к преимуществам Конвенции, включая право инициировать процедуру взаимного согласования, предусмотренную Статьей 25. Например, требования государства в отношении уплаты непогашенных штрафов и процентов не должны быть более обременительными для налогоплательщиков в контексте процедуры взаимного согласования, чем они были бы в контексте инициированного налогоплательщиком пересмотра внутреннего законодательства.

Пункт 3

50 . В первом предложении настоящего пункта компетентным органам предлагается и уполномочивается разрешать, по возможности, трудности толкования или применения путем взаимного согласия. Это, по существу, трудности общего характера, которые касаются или могут касаться определенной категории налогоплательщиков, даже если они возникли в связи с отдельным делом, обычно подпадающим под процедуру, определенную в пунктах 1 и 2.

51 . Это положение позволяет разрешить трудности, возникающие в связи с применением Конвенции. К таким трудностям относятся не только трудности практического характера, которые могут возникнуть в связи с установлением и введением в действие процедур освобождения от налога, вычитаемого из дивидендов, процентов и роялти в Договаривающемся государстве, в котором они возникают, но и те, которые могут нанести ущерб или затруднить нормальное действие положений Конвенции в том виде, в каком они были задуманы участниками переговоров, решение которых не зависит от предварительного соглашения относительно толкования Конвенции.

52 . В соответствии с этим положением компетентные органы могут, в частности:

— В случае неполного или двусмысленного определения термина в Конвенции дополнить или уточнить его определение, с тем чтобы устранить любые трудности.

— В тех случаях, когда законодательство государства было изменено без ущерба для баланса или затрагивая существо Конвенции, урегулировать любые трудности, которые могут возникнуть в связи с новой системой налогообложения, вытекающие из таких изменений.

— С целью определить, могут ли и если да, то при каких условиях проценты рассматриваться как дивиденды в соответствии с правилами тонкой капитализации в стране заемщика и дают ли они освобождение от двойного налогообложения в стране пребывания кредитора таким же образом, как и для дивидендов (например, освобождение в соответствии с режимом материнской/дочерней компании, когда такое освобождение предусмотрено в соответствующей двусторонней Конвенции).

— С целью заключать двусторонние предварительные соглашения о ценообразовании (APAs), а также заключать многосторонние соглашения с компетентными органами третьих государств, с которыми каждое из Договаривающихся государств заключило двустороннюю налоговую Конвенцию, в случаях, когда существуют трудности или сомнения относительно толкования или применения Конвенций (особенно в тех случаях, когда никакие действия Договаривающихся государств не могут привести к налогообложению, не соответствующему положениям Конвенции). Многостороннее взаимное соглашение может быть достигнуто либо путем заключения единого соглашения между всеми компетентными органами заинтересованных государств, либо путем заключения отдельных, но последовательных двусторонних взаимных соглашений.

— Определить надлежащие процедуры, условия и условия 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 к участию третьих государств в процедуре взаимного согласования, когда разрешение дела может затронуть или быть затронуто налогообложением в третьих государствах.

53 . Пункт 3 наделяет "компетентные органы Договаривающихся государств", то есть, как правило, министров финансов или их уполномоченных представителей, обычно ответственных за осуществление Конвенции, полномочиями разрешать по взаимному согласию любые трудности, возникающие в связи с толкованием Конвенции. Однако важно не упускать из виду тот факт, что в зависимости от внутреннего законодательства Договаривающихся государств другие органы (Министерство иностранных дел, суды) имеют право толковать международные договоры и соглашения, а также "компетентный орган", указанный в Конвенции, и что это иногда является исключительным правом таких других органов.

54 . Взаимные соглашения, разрешающие общие трудности толкования или применения, являются обязательными для администраций до тех пор, пока компетентные органы не согласятся изменить или аннулировать взаимное соглашение.

55 . Второе предложение пункта 3 позволяет компетентным органам рассматривать также такие случаи двойного налогообложения, которые не подпадают под действие положений Конвенции. Особый интерес в этой связи представляет случай резидента третьего государства, имеющего 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 иметь место в отношении сделок между постоянными представительствами. Это может быть, например, случай, когда одно или оба Договаривающегося государства не имеют двусторонней налоговой Конвенции с третьим государством. Если оба Договаривающегося государства имеют Конвенцию с третьим государством, то 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 устранено.

55.1 Внутреннее законодательство некоторых Договаривающихся государств препятствует дополнению Конвенции по вопросам, которые прямо или косвенно не рассматриваются в Конвенции. В таких случаях Конвенцию можно было бы дополнить протоколом, посвященным этому вопросу. Однако второе предложение пункта 3 не позволяет Договаривающимся государствам ликвидировать двойное налогообложение в тех случаях, когда предоставление такой льготы противоречит их соответствующему внутреннему законодательству или не допускается положениями других применимых налоговых договоров. Это предложение позволяет Договаривающимся государствам только в случаях, не предусмотренных Конвенцией, консультироваться друг с другом в целях устранения двойного налогообложения в соответствии с их соответствующими внутренними законами или в соответствии с налоговым договором, заключенным одним из Договаривающихся государств с третьим государством. Так, например, в случае предприятия третьего государства, имеющего постоянные представительства в обоих Договаривающихся государствах, второе предложение пункта 3 позволяет компетентным органам Договаривающихся государств согласовывать факты и обстоятельства дела в целях последовательного применения их соответствующего внутреннего налогового законодательства, в частности в отношении любых сделок между этими постоянными представительствами; однако Договаривающиеся государства могут освобождать от любого двойного налогообложения прибыль таких постоянных представительств только в той мере, в какой это допускается их соответствующим внутренним законодательством или положениями Налогового договора, заключенного между Договаривающимся государством и этим третьим государством (т. е. Статьи 7 и Статьи 23 Налогового договора между Договаривающимся государством и третьим государством). Таким образом, как показывают эти примеры, пункт 3 играет решающую роль в обеспечении возможности проведения консультаций с компетентными органами для обеспечения скоординированного и эффективного функционирования налоговых договоров.

55.2 В соответствии с первым предложением пункта 3 компетентные органы могут договориться на общей основе о том, что они будут стремиться урегулировать 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 затронуто разрешением этого дела. Договаривающиеся государства, желающие прямо предусмотреть процедуры многостороннего взаимного согласования, могут согласиться использовать следующую альтернативную формулировку пункта 2:

2. Компетентный орган стремится, если возражение представляется ему обоснованным и если он сам не в состоянии прийти к удовлетворительному решению, разрешить дело по взаимному согласию с компетентным органом другого Договаривающегося государства в целях избежания налогообложения, которое не соответствует Конвенции. Если разрешение дела может затронуть или быть затронуто налогообложением дохода или капитала в любом третьем государстве, компетентные органы стремятся 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 соглашается 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 принимают 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 осуществляется независимо от любых временных ограничений, установленных внутренним законодательством Договаривающихся государств.

Пункт 4

Настоящий пункт определяет, каким образом компетентные органы могут проводить совместные консультации для разрешения по взаимному согласию либо отдельного дела, подпадающего под процедуру, определенную в пунктах 1 и 2, либо общих проблем, касающихся, в частности, толкования или применения Конвенции и упомянутых в пункте 3.

57. Во-первых, он предусматривает, что компетентные органы могут общаться друг с другом напрямую. Поэтому нет необходимости передавать информацию по дипломатическим каналам.

58 . Компетентные органы могут общаться друг с другом посредством писем, факсимильной связи, телефонных переговоров, прямых встреч или любым другим

удобным способом. Такие органы могут, если пожелают, официально учредить совместную комиссию для данной цели.

59 . Что касается этой совместной комиссии, то пункт 4 оставляет за компетентными органами Договаривающихся государств право определять число членов и правила процедуры этого органа.

60 . Однако, хотя Договаривающиеся государства могут избегать любого формализма в этой области, тем не менее они обязаны предоставлять налогоплательщикам, дела которых рассматриваются совместной комиссией в соответствии с пунктом 2, определенные существенные гарантии, а именно:

— право делать письменные или устные заявления лично или через представителя;

— право на помощь адвоката.

61 . Однако раскрытие налогоплательщику или его представителям документов по делу представляется нецелесообразным ввиду особого характера процедуры.

62 .Не нарушая свободы выбора, которой в принципе пользуются компетентные органы при назначении своих представителей в состав Совместной комиссии, было бы желательно, чтобы они согласились поручить председательство в каждой делегации, которая может включать одного или нескольких представителей службы, ответственной за процедуру, высокому должностному лицу или судье, избранному главным образом с учетом его особого опыта; разумно полагать, что участие таких лиц, вероятно, облегчит достижение соглашения.

Пункт 5

63 . Этот пункт предусматривает, что в случае, когда компетентные органы не могут достичь соглашения в соответствии с пунктом 2 в течение двух лет, нерешенные вопросы будут решаться по письменному требованию лица, представившего дело, в арбитражном порядке. Этот процесс не зависит от предварительного разрешения компетентных органов: после выполнения необходимых процессуальных требований нерешенные вопросы, препятствующие заключению взаимного соглашения, должны быть переданы в арбитраж.

64 . Арбитражный процесс, предусмотренный этим пунктом, не является альтернативным или дополнительным средством правовой защиты: если компетентные органы достигли соглашения, которое не оставляет нерешенных вопросов в отношении применения Конвенции, то нет никаких нерешенных вопросов, которые могут быть переданы в арбитраж, даже если лицо, обратившееся с просьбой о взаимном согласии, не считает, что соглашение, достигнутое компетентными органами, обеспечивает правильное решение дела. Таким образом, этот пункт является расширением процедуры взаимного согласования, которая служит повышению эффективности этой процедуры путем обеспечения того, чтобы в тех случаях, когда компетентные органы не могут достичь соглашения по одному или нескольким вопросам, препятствующим разрешению дела, разрешение дела все еще было возможно путем передачи этих

вопросов на арбитраж. Таким образом, в соответствии с этим пунктом разрешение дела по-прежнему осуществляется в порядке взаимного согласия, в то время как решение конкретного вопроса, препятствующего достижению соглашения по делу, рассматривается в арбитражном процессе. Это отличает процесс, установленный в пункте 5, от других форм коммерческого или государственно-частного арбитража, когда юрисдикция арбитражной коллегии распространяется на разрешение всего дела.

65 . До 2017 года в сноске к пункту 5 указывалось, что в некоторых государствах национальное законодательство, политические или административные соображения могут не допускать или оправдывать тип арбитражного процесса, предусмотренного в этом пункте, и приводился пример конституционных барьеров, препятствующих арбитрам решать налоговые вопросы. Однако сноска была исключена в знак признания важности включения арбитражного механизма, обеспечивающего разрешение споров между компетентными органами в тех случаях, когда эти споры в противном случае не позволили бы процедуре взаимного согласования играть свою роль.

65.1 Пункт 5 включает существенные условия арбитражного процесса. Последнее предложение этого пункта прямо требует, чтобы компетентные органы согласовали способ применения этого процесса, и поэтому ожидается, что большинство процедурных аспектов этого процесса будут определены в соглашении между компетентными органами (см. пункт 85 ниже и образец "взаимного соглашения об арбитраже", включенной в приложение). Однако некоторые государства могут предпочесть включить в саму Конвенцию некоторые из этих процедурных аспектов. Хотя это усложняет положение об арбитраже, государство может считать, что важность некоторых из этих аспектов (таких, как правила, касающиеся назначения арбитров и конфиденциальности сообщаемой им информации) такова, что эти вопросы должны быть рассмотрены в самой Конвенции. Часть VI Многосторонней Конвенции для осуществления налогового договора, касающихся мер по предотвращению размывания налогооблагаемой базы и выведение прибыли из-под налогообложения (" Многосторонний документ"), который был открыт для подписания 31 декабря 2016 года, является хорошим примером Конвенции, включающей многие процедурные аспекты арбитражного процесса.

66 . Некоторые государства, возможно, пожелают включить пункт 5, но ограничат его применение более ограниченным кругом случаев. Например, доступ к арбитражу может быть ограничен делами, затрагивающими вопросы, которые носят в основном фактический характер. Можно было бы также предусмотреть, что арбитраж всегда готов рассмотреть вопросы, возникающие в определенных классах дел, таких как дела, связанные с трансфертным ценообразованием или вопросом о существовании постоянного представительства, одновременно распространяя арбитраж на другие вопросы на индивидуальной основе. Государствам, желающим ограничить применение пункта 5, следует помнить о том, что любое существенное ограничение сферы

применения Арбитражного положения может ограничить его эффективность в обеспечении разрешения нерешенных вопросов, возникающих в деле о процедуре взаимного согласования.

66.1 Если пункт 5 включен в новую Конвенцию, которая заменяет положения предыдущей Конвенции, включавшей арбитражное положение, или к которой применяется Часть VI многостороннего документа, Договаривающимся государствам следует разъяснить, применяется ли пункт 5 новой Конвенции к делам, связанным с положениями этой предыдущей Конвенции. Если это не так, Договаривающимся государствам следует обеспечить, чтобы арбитражное положение предыдущей Конвенции или части VI многостороннего документа, в зависимости от обстоятельств, продолжало применяться, с тем чтобы обеспечить арбитражное разбирательство нерешенных вопросов, возникающих в соответствии с положениями этой предыдущей Конвенции.

67 . Кроме того, государства, являющиеся членами Европейского Союза, возможно, пожелают согласовать сферу применения пункта 5 со своими обязательствами по правовым документам, применимым к этим членам. Такая координация должна обеспечивать возможность арбитражного разбирательства в соответствии с таким правовым документом, даже если пункт 5 имеет более узкую сферу применения. Это можно было бы сделать, например, включив в Статью 25 дополнительный пункт следующего содержания:

Пункт 5 не затрагивает выполнения более широких обязательств, вытекающих из любого другого правового документа, применимого к Договаривающимся государствам, и относящихся к арбитражному разбирательству нерешенных вопросов, упомянутых в этом пункте.

Координация должна также обеспечивать, чтобы нерешенные вопросы, относящиеся к сфере применения пункта 5, не подлежали арбитражным процедурам как в соответствии с этим пунктом, так и в соответствии с любым другим правовым документом.

68 . Налогоплательщик должен иметь возможность ходатайствовать об арбитраже по нерешенным вопросам во всех случаях, рассматриваемых в соответствии с процедурой взаимного согласования, которые были представлены в соответствии с пунктом 1, на том основании, что действия одного или обоих Договаривающихся государств привели к тому, что лицо облагается налогом не в соответствии с положениями настоящей Конвенции. В тех случаях, когда процедура взаимного согласования отсутствует, например, из-за наличия серьезных нарушений, связанных со значительными штрафами (см. пункт 26), ясно, что пункт 5 не применяется.

69 . Если два Договаривающегося государства, которые не включили этот пункт в свою Конвенцию, желают осуществить арбитражный процесс для общего применения или для рассмотрения конкретного дела, они все еще могут сделать это по взаимному

согласию. В этом случае компетентные органы могут заключить взаимное соглашение в соответствии с типовой формулировкой, представленной в приложении, к которой они добавили бы следующий первый абзац:

1. Настоящим

a) в соответствии с пунктом 1 Статьи 25 Конвенции лицо представило дело компетентному органу Договаривающиеся государства на том основании, что действия одного или обоих Договаривающихся государств привели для этого лица к налогообложению, не соответствующему положениям настоящей Конвенции, и

b) компетентные органы не могут прийти к соглашению о разрешении этого дела в соответствии с пунктом 2 настоящей статьи в течение двух лет с даты предоставления обоим компетентным органам всей информации, требуемой компетентными органами для рассмотрения этого дела, любые нерешенные вопросы, вытекающие из дела, передаются в арбитраж в соответствии с нижеследующими пунктами, если лицо обращается с такой просьбой в письменной форме.

Однако эти нерешенные вопросы не передаются на арбитраж, если решение по этим вопросам уже вынесено судом или административным трибуналом любого из государств. Если лицо, непосредственно затронутое данным делом, не согласится с взаимным соглашением, которое приводит в исполнение арбитражное решение, компетентные органы настоящим соглашаются считать себя связанными арбитражным решением и разрешать дело в соответствии с пунктом 2 Статьи 25 на основании этого решения.

В этом соглашении будут рассмотрены различные структурные и процедурные вопросы, обсуждаемые в приложении. Хотя компетентные органы, таким образом, будут связаны таким процессом, такое соглашение дано как часть процедуры взаимного согласования и поэтому действует только до тех пор, пока компетентные органы будут продолжать соглашаться следовать этому процессу для разрешения дел, которые они не смогли разрешить с помощью традиционной процедуры взаимного согласования.

70 . Пункт 5 предусматривает, что лицо, представившее дело компетентному органу Договаривающегося государства в соответствии с пунктом 1 на том основании, что действия одного или обоих Договаривающихся государств привели к налогообложению этого лица не в соответствии с положениями настоящей Конвенции, может обратиться в письменной форме с просьбой о передаче на арбитраж любых нерешенных вопросов, возникающих в связи с этим делом. Этот запрос может быть подан в любое время по истечении двухлетнего периода, начинающегося с даты предоставления обоим компетентным органам всей информации, необходимой компетентным органам для рассмотрения данного дела. Таким образом, обращение в арбитраж не является автоматическим; лицо, представившее дело, может предпочесть подождать после истечения двухлетнего периода (например, предоставить

компетентным органам больше времени для разрешения дела в соответствии с пунктом 2) или просто не продолжать рассмотрение дела.

70.1 Государства, которые считают, что двухлетний период является слишком коротким, могут внести поправки в это положение, с тем чтобы разрешить подачу арбитражной просьбы только через три года. Кроме того, государства вправе предусмотреть, что при определенных обстоятельствах потребуется более длительный период времени, прежде чем просьба может быть подана в конкретном случае. Это можно было бы сделать, например, разрешив компетентным органам согласовывать в каждом конкретном случае другой период времени до истечения этих двух лет; это можно было бы сделать, сформулировав подпункт b) следующим образом:

b) компетентные органы не могут прийти к соглашению о разрешении этого дела в соответствии с пунктом 2 в течение двух лет с даты предоставления обоим компетентным органам всей информации, требуемой компетентными органами для рассмотрения этого дела (если только до истечения этого срока компетентные органы Договаривающихся государств не договорились об ином сроке в отношении этого дела и не уведомили лицо, представившее дело, о таком соглашении).

70.2 Государства, возможно, пожелают также предусмотреть, что этот двухлетний период приостановлен в тех случаях, когда приостанавливается сама процедура взаимного согласования. Это может иметь место, например, в тех случаях, когда дело о процедуре взаимного согласования касается одного или нескольких вопросов, которые также находятся на рассмотрении суда или Административного трибунала, и Договаривающееся государство не позволит налогоплательщику одновременно проводить как процедуру взаимного согласования, так и разбирательство в суде или административном трибунале (см. пункт 76). Случается, когда один компетентный орган соглашается с лицом, представившим дело, приостановить процедуру взаимного согласования (например, из-за серьезной болезни или каких-либо других личных трудностей). Для рассмотрения таких случаев в пункт 5 можно было бы добавить следующее положение:

Если компетентный орган приостановил процедуру взаимного согласования, упомянутую в пункте 1, поскольку дело по одному или нескольким из тех же вопросов находится на рассмотрении суда или Административного трибунала, то срок, предусмотренный в подпункте b), прекращается до тех пор, пока дело, находящееся на рассмотрении суда или Административного трибунала, не приостановлено или отозвано. Кроме того, если лицо, представившее дело, и компетентный орган договорились приостановить процедуру взаимного согласования, то срок, предусмотренный в подпункте b), прекращается до тех пор, пока приостановление не отменено.

70.3 В некоторых случаях после предоставления налогоплательщиком первоначальной информации, необходимой для рассмотрения дела по существу,

компетентным органам может потребоваться запросить у налогоплательщика дополнительную информацию. Например, после начала периода, предусмотренного в подпункте b), и после дальнейшего анализа дела компетентный орган может определить, что ему необходима дополнительная информация для достижения согласия относительно того, как решить данный вопрос. В таких случаях непредставление лицом, непосредственно затронутым делом, такой дополнительной информации своевременно может задержать или помешать компетентным органам разрешить вопрос. Этот вопрос может быть решен с помощью альтернативной формулировки подпункта b), предложенной в пункте 70.1 выше, которая позволяет компетентным органам согласовывать различные сроки в каждом конкретном случае. В качестве альтернативы его можно было бы урегулировать во взаимном соглашении, которое урегулирует порядок применения Арбитражного положения, например, предусмотрев, что двухлетний период продлен, если оба компетентных органа согласятся с тем, что лицо, непосредственно затронутое делом, не представило своевременно никакой дополнительной существенной информации, запрошенной любым компетентным органом после начала периода, предусмотренного в подпункте b) (см. Статью 7 типового взаимного соглашения в приложении; вместо этого аналогичное положение можно было бы добавить в саму Конвенцию, если альтернативное положение пункта 70.1 не используется).

71 . В соответствии с пунктом 2 Статьи 25 компетентные органы должны стремиться разрешить дело, представленное в соответствии с пунктом 1, с целью уклонения от налогообложения, не соответствующего Конвенции. Поэтому для целей пункта 5 дело не следует считать решенным до тех пор, пока существует хотя бы один вопрос, по которому компетентные органы не согласны и который, по мнению одного из компетентных органов, указывает на то, что имело место налогообложение, не соответствующее Конвенции. Поэтому один из компетентных органов не может в одностороннем порядке принять решение о том, что такое дело закрыто и что заинтересованное лицо не может просить об арбитраже по нерешенным вопросам; аналогичным образом, два компетентных органа не могут считать, что дело было урегулировано, и отказать в просьбе об арбитраже, если все еще существуют нерешенные вопросы, которые мешают им согласиться с тем, что не было налогообложения, не соответствующего Конвенции. Однако в тех случаях, когда оба компетентных органа соглашаются с тем, что налогообложение обоими государствами осуществлялось в соответствии с Конвенцией, нет никаких нерешенных вопросов, и дело может считаться решенным, даже в том случае, когда может иметь место двойное налогообложение, которое не регулируется положениями Конвенции.

72 . Арбитражный процесс возможен только в тех случаях, когда лицо считает, что налогообложение, не соответствующее положениям Конвенции, фактически явилось результатом действий одного или обоих Договаривающихся государств; однако он

недоступен в тех случаях, когда утверждается, что такое налогообложение в конечном итоге явится результатом таких действий, даже если последние дела могут быть представлены компетентным органам в соответствии с пунктом 1 настоящей статьи (см . пункт 70 выше). Для этой цели налогообложение должно рассматриваться как результат действий одного или обоих Договаривающихся государств, как только, например, налог был уплачен, начислен или иным образом определен, или даже в тех случаях, когда налогоплательщик официально уведомлен налоговыми органами о том, что они намерены обложить его налогом на определенный элемент дохода.

73 . В нынешней редакции пункт 5 предусматривает только арбитражное разбирательство нерешенных вопросов, возникающих в связи с просьбой, поданной в соответствии с пунктом 1 этой Статьи. Государства, желающие распространить сферу действия этого пункта также на случаи взаимного согласия, возникающие в соответствии с пунктом 3 этой статьи, могут сделать это свободно. В некоторых случаях дело о взаимном согласии может вытекать из других конкретных договорных положений, таких как подпункт 2 d) Статьи 4. В соответствии с этим подпунктом компетентные органы в некоторых случаях обязаны урегулировать по взаимному согласию вопрос о статусе физического лица, являющегося резидентом обоих Договаривающихся государств. Как указано в пункте 20 комментария к Статье 4, такие случаи должны разрешаться в соответствии с процедурой, установленной в Статье 25. Если компетентные органы не могут прийти к соглашению по такому делу и это приводит к налогообложению не в соответствии с Конвенцией (в соответствии с которой физическое лицо должно быть резидентом только одного государства для целей Конвенции), то дело налогоплательщика подпадает под действие пункта 1 Статьи 25 и, следовательно, применяется пункт 5.

74 . В некоторых государствах компетентные органы могут отклоняться от решения суда по конкретному вопросу, вытекающему из дела, представленного компетентным органам. Поэтому эти государства должны иметь возможность опустить второе предложение этого пункта и, если они пожелают использовать альтернативное положение пункта 70.2 выше, изменить его следующим образом:

Если компетентный орган приостановил процедуру взаимного согласования, упомянутую в пункте 1, поскольку дело по одному или нескольким из тех же вопросов находится на рассмотрении суда или Административного трибунала, то срок, предусмотренный в подпункте b), прекращается до тех пор, пока дело, находящееся на рассмотрении суда или Административного трибунала, не приостановлено или отозвано. Кроме того, если лицо, представившее дело, и компетентный орган договорились приостановить процедуру взаимного согласования, то срок, предусмотренный в подпункте b), прекращается до тех пор, пока приостановление не отменено.

75 . Для целей определения начала двухлетнего периода считается, что вся информация, требуемая компетентными органами для рассмотрения дела, была предоставлена обоим компетентным органам только в том случае, если обоим компетентным органам была представлена достаточная информация, позволяющая им решить, является ли возражение, лежащее в основе дела, обоснованным. Взаимное соглашение, предусматривающее порядок применения пункта 5, должно разъяснять процесс, который будет использоваться для определения этой даты начала, и должно указывать, какой тип информации обычно будет достаточным для этой цели. Образец взаимного соглашения, включенной в приложение, предполагает процесс, аналогичный тому, который используется в части VI многостороннего документа. Государства, которые считают, что правила определения даты начала двухлетнего периода должны быть включены непосредственно в Конвенцию, могут сделать это, например, путем включения положений, аналогичных положениям пунктов 5-9 Статьи 19 многостороннего документа.

76 . Этот пункт также касается взаимосвязи между арбитражным процессом и правами на внутренние средства правовой защиты. Для того чтобы арбитражный процесс был эффективным, и чтобы избежать риска коллизии решений, лицу не должно быть разрешено продолжать арбитражный процесс, если вопросы, переданные на арбитраж, уже были решены в рамках внутреннего судебного процесса любого государства (что означает, что любой суд или административный трибунал одного из Договаривающихся государств уже вынес решение, касающееся этих вопросов и применимое к этому лицу). Это согласуется с подходом, принятым большинством стран в отношении процедуры взаимного согласования и в соответствии с которым:

a) Лицо не может одновременно пользоваться процедурой взаимного согласования и внутренними средствами правовой защиты. В тех случаях, когда внутренние средства правовой защиты все еще доступны, компетентные органы, как правило, либо требуют от налогоплательщика согласия на приостановление действия этих средств правовой защиты, либо, если налогоплательщик не согласен, откладывают процедуру взаимного согласования до тех пор, пока эти средства правовой защиты не будут исчерпаны.

b) В тех случаях, когда сначала проводится процедура взаимного согласования и достигнуто взаимное соглашение, налогоплательщику и другим лицам, непосредственно затронутым в деле, предоставляется возможность отказаться от соглашения и воспользоваться приостановленными внутренними средствами правовой защиты; и наоборот, если эти лица предпочитают, чтобы соглашение применялось, они должны будут отказаться от использования внутренних средств правовой защиты по вопросам, охватываемым соглашением.

c) В тех случаях, когда внутренние средства правовой защиты впервые используются и исчерпываются в одном государстве, лицо может использовать процедуру взаимного согласования только для того, чтобы получить освобождение от

двойного налогообложения в другом государстве. Действительно, после вынесения юридического решения по конкретному делу большинство стран считают невозможным отменить это решение с помощью процедуры взаимного согласования и поэтому ограничили бы последующее применение процедуры взаимного согласования попытками получить помощь в другом государстве.

Те же общие принципы должны применяться в случае процедуры взаимного согласования, которая включает один или несколько вопросов, передаваемых на арбитраж. Передача дела на рассмотрение в арбитражный суд является нерациональной , если заранее известно, что одна из стран ограничена в своем ответе на арбитражное решение. Однако это было бы не так, если бы страна могла в рамках процедуры взаимного согласования отклониться от судебного решения (см. пункт 74) и в этом случае пункт 5 мог бы быть соответствующим образом скорректирован.

77 . Второй вопрос касается взаимосвязи между существующими внутренними средствами правовой защиты и арбитражем в тех случаях, когда эти средства правовой защиты не были исчерпаны. В этом случае подход, который был бы наиболее согласован с базовой структурой процедуры взаимного согласования, заключался бы в применении тех же общих принципов, когда речь идет об арбитраже. Таким образом, действие средств правовой защиты приостановлено до завершения процедуры взаимного согласования, включающей арбитраж вопросов, которые компетентные органы не могут разрешить, и на основе этого решения достигнуто предварительное взаимное соглашение. Как и в других случаях процедуры взаимного согласования, это соглашение затем представлено налогоплательщику, который должен принять решение о принятии соглашения, что потребует отказа от любых оставшихся внутренних средств правовой защиты, или отклонить соглашение о применении этих средств правовой защиты.

78 . Такой подход соответствует характеру арбитражного процесса, изложенного в пункте 5. Цель этого процесса состоит в том, чтобы позволить компетентным органам прийти к заключению по нерешенным вопросам, препятствующим достижению соглашения. Когда это соглашение достигается с помощью арбитража, сущностный характер взаимного соглашения остается тем же самым.

79 . В некоторых случаях такой подход означает, что сторонам придется потратить время и ресурсы на арбитражный процесс, который приведет к взаимному соглашению, которое не принято налогоплательщиком. Однако практический опыт показывает, что существует очень мало случаев, когда налогоплательщик отказывается от взаимного согласия прибегнуть к внутренним средствам правовой защиты. Кроме того, в этих редких случаях можно было бы ожидать, что национальные суды или административные трибуналы примут к сведению тот факт, что налогоплательщику было предложено административное решение его дела, которое связало бы оба государства.

79.1 Как отмечалось в пункте 76 *а)* выше, большинство государств не позволяют какому- либо лицу одновременно пользоваться процедурой взаимного согласования и внутренними средствами правовой защиты. Однако некоторые государства могут разрешить лицу одновременно осуществлять как процедуру взаимного согласования, так и разбирательство в суде или административном трибунале по одним и тем же вопросам; в этих государствах существует возможность того, что решение по вопросу или вопросам, переданным на арбитраж, может быть вынесено судом или административным трибуналом после подачи просьбы об арбитраже и до вынесения арбитражной коллегией своего решения. Такие государства, возможно, пожелают прямо предусмотреть, что арбитражный процесс прекращен при таких обстоятельствах, с тем чтобы избежать трудностей, которые могут затем возникнуть при применении взаимного соглашения об осуществлении последующего арбитражного решения (см. пункт 76 выше). Для этой цели в пункт 5 можно было бы добавить следующую формулировку:

Если в любое время после подачи просьбы об арбитраже и до того, как арбитражная коллегия вынесет решение компетентным органам Договаривающихся государств, решение по данному вопросу выносится судом или административным трибуналом одного из Договаривающихся государств, арбитражный процесс прекращается.

80 . В некоторых государствах нерешенные вопросы между компетентными органами могут быть переданы на арбитраж только в том случае, если внутренние средства правовой защиты более недоступны. Для осуществления арбитражного подхода эти государства могли бы рассмотреть альтернативный подход, предусматривающий требование к лицу отказаться от права использовать внутренние средства правовой защиты до того, как арбитраж может быть проведен. Это можно было бы сделать, заменив второе предложение пункта следующим:

"однако эти нерешенные вопросы не передаются на арбитраж, если какое-либо лицо , непосредственно затронутое этим делом, все еще имеет право в соответствии с внутренним законодательством любого государства просить суды или административные трибуналы этого государства решать эти вопросы или если решение по этим вопросам уже было вынесено таким судом или административным трибуналом ". Чтобы избежать ситуации, когда налогоплательщик должен отказаться от внутренних средств правовой защиты без каких-либо гарантий в отношении исхода дела, тогда было бы важно также изменить этот пункт, включив в него механизм, который гарантировал бы, например, что двойное налогообложение фактически освобождено. Кроме того, поскольку налогоплательщик тогда откажется от права быть заслушанным национальными судами, этот пункт следует также изменить, с тем чтобы обеспечить предоставление налогоплательщику достаточных правовых гарантий в отношении его участия в арбитражном процессе для удовлетворения требований, которые могут существовать в соответствии с внутренним законодательством для того,

чтобы такой отказ был приемлемым в рамках применимой правовой системы (например, в некоторых странах такой отказ может быть неэффективным, если лицу не гарантируется право быть заслушанным устно в ходе арбитражного разбирательства).

80.1 Некоторые государства считают, что налогоплательщики и их консультанты не должны раскрывать какую-либо информацию, полученную в ходе арбитражного разбирательства. Государства, разделяющие эту точку зрения, могут свободно включить следующее положение, основанное на пункте 5 Статьи 23 многостороннего документа:

До начала арбитражного разбирательства компетентные органы Договаривающихся государств обеспечивают, чтобы каждое лицо, представившее дело, и их советники договорились в письменной форме не разглашать никакому другому лицу любую информацию, полученную в ходе арбитражного разбирательства либо от компетентного органа, либо от арбитражной коллегии. Процедура взаимного согласования и арбитражное разбирательство, связанное с данным делом, прекращаются, если в любое время после подачи ходатайства об арбитраже и до вынесения арбитражной коллегией своего решения компетентным органам лицо, представившее дело, или один из советников этого лица существенно нарушат это соглашение.

81 . Пункт 5 предусматривает, что, если лицо, непосредственно затронутое данным делом, не согласится с взаимным соглашением, которое приводит в исполнение арбитражное решение, это решение является обязательным для обоих государств. Таким образом, налогообложение любого лица, непосредственно затронутого делом, должно соответствовать решению, принятому по вопросам, переданным в арбитраж, и решения, принятые в арбитражном процессе, будут отражены во взаимном соглашении , которое будет представлено этим лицам. Однако если арбитражное решение признано не имеющим законной силы судами одного из Договаривающихся государств из-за нарушения пункта 5 Статьи 25 или какой-либо процессуальной нормы, то это арбитражное решение не имеет обязательной силы ни для одного из государств (см. также Статью 11 типового взаимного соглашения, которая касается этого вопроса).

82 . Как отмечалось в подпункте 76 b) выше, если взаимное соглашение достигнуто до исчерпания внутренних средств правовой защиты, то компетентные органы обычно требуют, чтобы в качестве условия применения соглашения затрагиваемые лица отказались от использования внутренних средств правовой защиты, которые все еще могут существовать в отношении вопросов, охватываемых соглашением. Без такого отказа последующее судебное решение действительно может помешать компетентным органам применять соглашение. Таким образом, для целей пункта 5, если лицо, которому было представлено взаимное соглашение об исполнении арбитражного решения, не согласилось отказаться от использования внутренних средств правовой защиты, это лицо должно считаться не принявшим это соглашение. Если взаимное

соглашение не принимается или считается не принятым, то дело не подлежит дальнейшему рассмотрению компетентными органами.

82.1 Для большей определенности некоторые государства, возможно, пожелают отразить выводы пунктов 81 и 82 выше в тексте своих Конвенций, что можно было бы сделать путем добавления дополнительного пункта, сформулированного примерно следующим образом:

Для целей пункта 5

a) взаимное соглашение, исполняющее арбитражное решение по делу, считается не принятым лицом, непосредственно затронутым этим делом, если какое-либо лицо, непосредственно затронутое этим делом, в течение 60 дней со дня направления ему уведомления о взаимном соглашении не снимет все вопросы, разрешенные во взаимном соглашении, исполняющем арбитражное решение, с рассмотрения любым судом или административным трибуналом или иным образом не прекратит в соответствии с этим взаимным соглашением любое находящееся на рассмотрении судебное или административное производство по таким вопросам; и

b) решение не является обязательным для Договаривающихся государств, если:

(i) окончательное решение судов одного из Договаривающихся государств признает арбитражное решение недействительным. В таком случае ходатайство об арбитраже в соответствии с пунктом 5 считается не поданным, а арбитражный процесс считается не состоявшимся (за исключением любых применимых положений, касающихся конфиденциальности информации и оплаты расходов, связанных с арбитражем). В таком случае может быть подана новая просьба об арбитраже, если только компетентные органы не согласятся с тем, что такая новая просьба не должна быть разрешена; или *(ii)* лицо, непосредственно затронутое данным делом, ведет судебное разбирательство в любом суде или административном трибунале по вопросам, которые были разрешены по взаимному соглашению во исполнение арбитражного решения.

83 . Арбитражное решение является обязательным только в отношении конкретных вопросов, переданных на рассмотрение арбитража. Хотя ничто не помешает компетентным органам решать другие аналогичные дела (включая дела с участием одних и тех же лиц, но с разными налоговыми периодами) на основе этого решения, нет никакого обязательства делать это, и поэтому каждое государство имеет право применять иной подход к рассмотрению этих других дел.

84 . Некоторые государства, возможно, пожелают разрешить компетентным органам отступить от арбитражного решения при условии, что они смогут договориться о другом решении, которое урегулировало бы все нерешенные вопросы, препятствующие разрешению дела о процедуре взаимного согласования (это, например , допускается в соответствии со Статьей 12 арбитражной Конвенции ЕС). Государства, желающие сделать это, могут изменить третье предложение этого пункта следующим образом:

... Если лицо, непосредственно затронутое делом, не согласится с взаимным соглашением, которое приводит в исполнение арбитражное решение, или компетентные органы не договорятся об ином разрешении всех нерешенных вопросов, вытекающих из дела, в течение трех месяцев после того, как решение было доведено до их сведения, арбитражное решение является обязательным для обоих государств и исполняется независимо от любых сроков, установленных внутренним законодательством этих государств.

85 . Последнее предложение этого пункта оставляет способ применения арбитражного процесса урегулированным по взаимному согласию сторон. Как указано в пункте 65.1 выше, некоторые государства могут предпочесть включить в саму Конвенцию некоторые процедурные аспекты арбитражного процесса; другие государства могут пожелать урегулировать их посредством протокола или обмена дипломатическими нотами. Однако следует отметить, что решение этих вопросов на основе взаимного соглашения обеспечивает большую гибкость в отношении последующих изменений, которые могут стать необходимыми по мере накопления Договаривающимися государствами опыта применения положений об арбитраже. Какую бы форму ни принимало соглашение, в нем должны быть изложены структурные и процедурные правила, которым надлежит следовать при применении этого пункта, принимая во внимание содержащееся в нем требование о том, чтобы арбитражное решение было обязательным для обоих государств. В идеале это соглашение должно быть подготовлено одновременно с Конвенцией, с тем чтобы оно было подписано и применялось сразу же после вступления этого пункта в силу. Кроме того, поскольку в соглашении будут содержаться подробные сведения о процессе, которому надлежит следовать для передачи нерешенных вопросов в арбитраж, было бы важно, чтобы это соглашение было обнародовано. Образец такого процессуального взаимного соглашения приводится в приложении вместе с комментариями к процедурным правилам, которые он выдвигает.

Использование других дополнительных механизмов разрешения споров

86 . Независимо от того, включен ли пункт 5 в Конвенцию или арбитражный процесс осуществляется иным образом с использованием процедуры, описанной в пункте 69 выше, ясно, что дополнительные механизмы разрешения споров, отличные от арбитража, могут осуществляться на специальной основе в рамках процедуры взаимного согласования. В тех случаях, когда имеются разногласия относительно относительных достоинств позиций двух компетентных органов, делу может быть оказано содействие, если вопросы будут прояснены посредником. В таких ситуациях посредник выслушивает позиции каждой из сторон, а затем сообщает мнение о сильных и слабых сторонах каждой из сторон. Это помогает каждой стороне лучше понять свою собственную позицию и позицию другой стороны. Некоторые налоговые органы в настоящее время успешно используют посредничество для разрешения

внутренних споров, и распространение таких методов на процедуры взаимного согласования может оказаться полезным.

87 . Если речь идет о чисто фактическом вопросе, то дело может быть передано эксперту, мандат которого заключается лишь в вынесении необходимых фактических определений. Это часто делается в судебных процедурах, когда фактические вопросы передаются независимой стороне, которая делает фактические выводы, которые затем представляются суду. В отличие от механизма разрешения споров, установленного в пункте 5, эти процедуры не являются обязательными для сторон, но тем не менее могут быть полезны, позволяя им принять решение до того, как вопрос передан на арбитраж в соответствии с этим пунктом.

III. Взаимодействие процедуры взаимного согласования с механизмом разрешения споров, предусмотренным Генеральным соглашением о торговле услугами

88. Применение генерального соглашения по торговле услугами (ГАТС), которое вступило в силу 1 января 1995 года и которое подписали все страны-члены, вызывает особую озабоченность в связи с процедурой взаимного согласования.

89. Пункт 3 Статьи XXII ГАТС предусматривает, что спор о применении Статьи XVII соглашения-правила национального режима-не может рассматриваться в рамках механизмов разрешения споров, предусмотренных Статьями XXII и XXIII соглашения, если оспариваемая мера "подпадает под действие международного соглашения между ними об избежании двойного налогообложения" (например, налоговой Конвенции). В случае возникновения разногласий относительно того, "подпадает ли та или иная мера под сферу действия" такого международного соглашения, пункт 3 Далее предусматривает, что любое государство, участвующее в споре, может передать этот вопрос на рассмотрение Совета по торговле услугами, который передает спор на обязательное арбитражное разбирательство. Однако в сноске к пункту 3 содержится важное исключение, заключающееся в том, что если спор касается международного соглашения, "которое существует на момент вступления соглашения в силу", то этот вопрос не может быть передан на рассмотрение Совета по торговле услугами, если только оба государства не договорятся об этом.

90. В связи с этим пунктом возникают две особые проблемы, связанные с налоговыми договорами.

91. Во-первых, сноска к нему предусматривает Различный режим налоговых Конвенций, заключенных до и после вступления в силу ГАТС, что может быть сочтено неуместным, в частности в тех случаях, когда Конвенция, существовавшая на момент вступления в силу ГАТС, впоследствии пересматривается или когда протокол заключен после этого срока в отношении существующей на тот момент Конвенции.

92. Во-вторых, фраза "подпадает под сферу применения" по своей сути является двусмысленной, о чем свидетельствует включение в пункт 3 Статьи XXII ГАТС как арбитражной процедуры, так и оговорки, освобождающей ранее существовавшие

Конвенции от ее применения в целях урегулирования разногласий, связанных с ее смыслом. Хотя представляется очевидным, что страна не может добросовестно[1] утверждать, что мера, относящаяся к налогу, к которому не применяется ни одно положение налоговой Конвенции, подпадает под сферу действия этой Конвенции, неясно, охватывает ли эта фраза все меры, относящиеся к налогам, которые охватываются всеми или только некоторыми положениями налоговой Конвенции.

---

[1]Обязательство применять и толковать договоры добросовестно прямо признается в Статьях 26 и 31 Венской конвенции о праве международных договоров; таким образом, исключение, содержащееся в пункте 3 Статьи XXII ГАТС, применяется только к спорам о добросовестности.

93 . Договаривающиеся государства, возможно, пожелают избежать этих трудностей, распространив на двусторонней основе применение сноски к пункту 3 Статьи XXII ГАТС на Конвенции, заключенные после вступления ГАТС в силу. Такое двустороннее расширение, которое дополняло бы — но никоим образом не нарушало — обязательства Договаривающихся государств по ГАТС, могло бы быть включено в Конвенцию путем добавления следующего положения:

Для целей пункта 3 Статьи XXII (консультации) Генерального соглашения о торговле услугами Договаривающиеся государства соглашаются, что, несмотря на этот пункт, любой спор между ними относительно того, подпадает ли та или иная мера под сферу действия настоящей Конвенции, может быть передан Совету по торговле услугами, как это предусмотрено в этом пункте, только с согласия обоих Договаривающихся государств. Любые сомнения относительно толкования настоящего пункта разрешаются в соответствии с пунктом 3 Статьи 25 или, при отсутствии согласия в соответствии с этой процедурой, в соответствии с любой другой процедурой , согласованной обоими Договаривающимися государствами.

94 . Проблемы, аналогичные рассмотренным выше, могут возникнуть в связи с другими двусторонними или многосторонними соглашениями, касающимися торговли или инвестиций. Договаривающиеся государства могут в ходе своих двусторонних переговоров вносить поправки в предлагаемое выше положение, с тем чтобы обеспечить, чтобы вопросы, касающиеся налогов, охватываемых их налоговой Конвенцией, рассматривались в рамках процедуры взаимного согласования, а не через механизм урегулирования споров таких соглашений.

Замечание по поводу комментария

95 . *Венгрия* не полностью разделяет толкование, содержащееся в пункте 27 комментария к Статье 25, и не в состоянии проводить процедуру взаимного согласования в тех случаях, когда венгерский суд уже вынес решение по существу дела .

95.1 Что касается пунктов 21-24, то *Чили* хотела бы уточнить, что отправной точкой трехлетнего срока-датой "первого уведомления" — является момент, когда налоговая администрация впервые уведомляет налогоплательщика о предлагаемой корректировке , если только не применяется более ранняя дата, как это обсуждается в пунктах 21-24.

95.2 *Чили* резервирует свою позицию в связи со случаями, рассмотренными в пункте 23, и придерживается мнения, что трехлетний период начинается с подачи измененного заявления.

95.3 Что касается пункта 26, то *Франция* не придерживается толкования, согласно которому обстоятельства, при которых Договаривающееся государство отказывает в доступе к процедуре взаимного согласования, в частности в тех случаях, когда они касаются случаев двойного налогообложения, связанных с серьезными штрафами, которые стали окончательными, обязательно должны быть указаны в Конвенции.

95.4 *Португалия* не придерживается толкования, содержащегося в пункте 49 комментария к Статье 25. Португалия придерживается мнения, что проценты и штрафы не являются налогами, охватываемыми Конвенцией, и поэтому не могут рассматриваться в рамках процедуры взаимного согласования.

Оговорки по данной Статье

96 . *Швейцария* резервирует свою позицию по второму предложению пункта 2. Он считает, что осуществление льгот и возмещений по взаимному соглашению должно быть по-прежнему увязано со сроками, установленными его внутренним законодательством. Швейцария готова согласиться с альтернативными договорными положениями, которые ограничивают время, в течение которого Договаривающееся государство может внести коррективы в соответствии с пунктом 1 Статьи 9 или пунктом 2 Статьи 7, с тем чтобы избежать поздних корректировок.

97 . *Дания, Израиль, Корея, Мексика и Турция* оставляют за собой право не включать пункт 5 в свои Конвенции.

98 . *Мексика и Польша* оставляют за собой свои позиции по второму предложению пункта 2. Эти страны считают, что осуществление льгот и возмещений по взаимному соглашению должно быть увязано со сроками, установленными их внутренним законодательством.

99 . Что касается пункта 2, то Турция в целях регулирования требований о возврате налогов оставляет за собой право потребовать от своих налогоплательщиков в течение одного года подать заявление в компетентную налоговую инспекцию с требованием о возврате налогов, вытекающем из достигнутого взаимного соглашения, начиная с даты уведомления о результатах такого соглашения.

100. *Канада* оставляет за собой право включить положение, аналогичное положениям, упомянутым в пункте 62 комментария к Статье 7 и пункте 10 комментария к Статье 9, которое фактически устанавливает срок, в течение которого Договаривающееся государство может произвести корректировку дохода предприятия.

101. *Венгрия* оставляет за собой свою позицию по последнему предложению пункта 1, поскольку она не может согласиться на проведение процедуры взаимного согласования в случае запроса, который представлен ее компетентному органу вне срока давности, предусмотренного ее внутренним законодательством.

102. В силу политических и административных соображений Венгрия и Чили оставляют за собой право не включать пункт 5 в свои Конвенции.

103. *Австралия* оставляет за собой право исключить дело, представленное в соответствии со статьей процедуры взаимного согласования, из сферы действия пункта 5 в той мере, в какой любой нерешенный вопрос связан с применением общих австралийских правил борьбы с уклонением от уплаты налогов, содержащихся в части IVA закона об оценке подоходного налога 1936 года и разделе 67 Закона об оценке дополнительных льгот 1986 года.

ПРИЛОЖЕНИЕ

ОБРАЗЕЦ ВЗАИМНОГО СОГЛАШЕНИЯ ОБ АРБИТРАЖЕ

1. Ниже приводится примерная форма соглашения, которую компетентные органы могут использовать в качестве основы для взаимного соглашения об осуществлении арбитражного процесса, предусмотренного пунктом 5 настоящей статьи (см. пункт 85 выше). В пунктах 2-48 ниже рассматриваются различные положения соглашения и в некоторых случаях предлагаются альтернативные варианты. Компетентные органы, разумеется, вправе изменять, добавлять или исключать любые положения настоящего типового соглашения при заключении своего двустороннего соглашения.

Взаимное соглашение об осуществлении пункта 5 Статьи 25

Компетентные органы [государства A] и [государства B] заключили нижеследующее взаимное соглашение об установлении режима применения арбитражного процесса, предусмотренного в пункте 5 статьи 25 [названия Конвенции], которое вступило в силу [дата вступления в силу]. Компетентные органы могут изменять или дополнять настоящее соглашение путем обмена письмами между ними.

1. Ходатайство о передаче дела в арбитраж

Просьба о передаче неурегулированных вопросов, вытекающих из дела по взаимному согласию, в арбитраж в соответствии с пунктом 5 Статьи 25 Конвенции (" просьба об арбитражном рассмотрении") подается в письменной форме и направляется одному или обоим компетентным органам. Запрос должен содержать достаточную информацию для установления обстоятельств дела. К ходатайству прилагается также письменное заявление каждого из лиц, обратившихся с ходатайством или непосредственно затрагиваемых этим делом, о том, что суд или административный трибунал государств еще не вынес решения по тем же вопросам. В течение

10 дней после получения запроса компетентный орган, получивший его без каких-либо указаний на то, что он был также направлен другому компетентному органу, направляет копию этого запроса и сопроводительные заявления другому компетентному органу.

2. Дата начала двухлетнего периода

1. Ходатайство об арбитраже может быть подано только по истечении двух лет с даты предоставления обоим компетентным органам всей информации, необходимой компетентным органам для рассмотрения дела (далее - "Дата начала"). С этой целью информация, требуемая компетентными органами для рассмотрения дела, должна включать: [необходимые сведения и документы будут указаны в соглашении].

2. Для определения даты начала применяются следующие правила:

a) Компетентный орган, получивший первоначальную просьбу о процедуре взаимного согласования в соответствии с пунктом 1 Статьи 25 Конвенции, в течение 60 дней после получения просьбы:

(i) направить лицу, представившему дело, уведомление о том, что оно получило запрос; и

(ii) направить уведомление об этой просьбе вместе с копией этой просьбы компетентному органу другого Договаривающегося государства.

b) В течение 90 дней после получения запроса о процедуре взаимного согласования (или его копии от компетентного органа другого Договаривающегося государства) каждый компетентный орган либо:

(i) уведомить лицо, представившее дело, и другой компетентный орган о том, что оно получило информацию, необходимую для рассмотрения дела по существу; или

(ii) запросить дополнительную информацию у этого человека для этой цели.

c) Если в соответствии с подразделом ii подпункта b) выше один или оба компетентных органа запросили у лица, представившего дело, дополнительную информацию, необходимую для рассмотрения дела по существу, компетентный орган, запросивший дополнительную информацию, в течение 90 дней после получения дополнительной информации от этого лица уведомляет об этом лицо и другой компетентный орган либо в течение 90 дней после получения дополнительной информации от этого лица, либо в течение 90 дней после получения дополнительной информации от этого лица:

(i) что он получил запрошенную информацию; или

(ii) что часть запрошенной информации все еще отсутствует.

d) Если ни один из компетентных органов не запросил дополнительную информацию в соответствии с подразделом (ii) подпункта b) выше, датой начала считается более ранняя из следующих дат:

(i) дата, когда оба компетентных органа уведомили лицо, представившее дело в соответствии с подразделом (i) подпункта b) выше; и

(ii) дата, которая составляет 90 дней после уведомления компетентного органа другого Договаривающегося государства в соответствии с подразделом (ii) подпункта a) выше.

e) Если дополнительная информация была запрошена в соответствии с подразделом (ii) подпункта b) выше, то датой начала является более ранняя из следующих дат:

(i) самая поздняя дата, когда компетентные органы, запросившие дополнительную информацию, уведомили лицо, представившее дело, и другой компетентный орган в соответствии с подразделом (i) подпункта c) выше; и

(ii) дата, которая составляет 90 дней после того, как оба компетентных органа получили всю информацию, запрошенную любым компетентным органом от лица, представившего дело.

Однако если один или оба компетентных органа направляют уведомление, упомянутое в подразделе (ii) подпункта c) выше, то такое уведомление рассматривается как запрос о предоставлении дополнительной информации в соответствии с подразделом (ii) подпункта в).

[Круг ведения: как поясняется в пунктах 15.1-15.5 пояснений, которые следуют за настоящим типовым соглашением, соглашение может также предусматривать принятие "сферы действия"]

3. Отбор и назначение арбитров

1. Арбитражная коллегия состоит из трех отдельных арбитров, обладающих специальными знаниями или опытом в международных налоговых вопросах. Каждый арбитр, назначенный в состав арбитражной коллегии, должен быть беспристрастным и независимым от компетентных органов, налоговых администраций и министерств финансов Договаривающихся государств, а также от всех лиц, непосредственно затрагиваемых делом (а также их советников), в момент принятия решения о назначении, сохранять свою беспристрастность и независимость на протяжении всего разбирательства и избегать любого поведения в течение разумного периода времени после этого, которое может нанести ущерб видимости беспристрастности и независимости арбитров в отношении разбирательства.

2. В течение 60 дней после получения запроса об арбитраже (или его копии) обоими компетентными органами компетентные органы назначают по одному арбитру. В течение 60 дней после последнего назначения назначенные таким образом арбитры назначат третьего арбитра, который будет выполнять функции председателя. Председатель не должен быть гражданином или резидентом ни одного из Договаривающихся государств.

3. Если какое-либо назначение не производится в течение требуемого срока, арбитр (арбитры), еще не назначенные, назначаются высшим должностным лицом Центра налоговой политики и администрирования Организации экономического сотрудничества и развития, не являющимся гражданином ни одного из

Договаривающихся государств, в течение 10 дней после получения соответствующего запроса от лица, подавшего запрос на арбитраж. Такая же процедура применяется с необходимыми изменениями, если по какой-либо причине необходимо заменить арбитра после начала арбитражного процесса.

4. Арбитр считается назначенным, если обоим компетентным органам было направлено письмо, подтверждающее это назначение и подписанное как самим арбитром, так и лицом или лицами, имеющими полномочия назначать этого арбитра.

4. Арбитражный процесс

1. В течение 60 дней после назначения председателя арбитражной коллегии (если до истечения этого срока компетентные органы не договорятся об ином сроке или не согласятся использовать подход, описанный в Статье 5 в отношении соответствующего дела) компетентный орган каждого Договаривающегося государства представляет каждому арбитру и другому компетентному органу предлагаемое решение, в котором рассматриваются все нерешенные вопросы по делу(с учетом всех ранее достигнутых в этом деле соглашений между компетентными органами). Предлагаемое решение ограничивается распоряжением конкретными денежными суммами (например, доходом) или, если это оговорено, максимальной суммой налога, которая может взиматься в соответствии с положениями Конвенции, для каждой корректировки или аналогичного вопроса в данном случае. В случае, когда компетентные органы Договаривающихся государств не смогли прийти к согласию по вопросу об условиях применения того или иного положения Конвенции (далее именуемому "решающим вопросом"), например, о том, является ли физическое лицо резидентом или существует ли постоянное представительство, компетентные органы могут представить альтернативные предлагаемые решения по вопросам, определение которых зависит от разрешения таких пороговых вопросов.

2. Компетентный орган каждого Договаривающегося государства может также представить арбитрам и другому компетентному органу в течение периода времени, предусмотренного в пункте 1, вспомогательный позиционный документ для рассмотрения арбитрами.

3. Каждый компетентный орган может также представить арбитрам и другому компетентному органу в течение 120 дней после назначения председателя арбитражной коллегии ответное представление в отношении предлагаемой резолюции и сопроводительный документ с изложением позиции, представленный другим компетентным органом.

4. Насколько это возможно, арбитры будут использовать теле- и видеоконференции для связи между собой и с обоими компетентными органами. В случае необходимости проведения очного совещания, сопряженного с дополнительными расходами, председатель свяжется с компетентными органами, которые примут решение о времени и месте проведения совещания, и сообщит эту информацию арбитрам.

5. Арбитражная коллегия выбирает в качестве своего решения одно из предложенных решений по делу, представленному компетентными органами в отношении каждого вопроса и любых пороговых вопросов, и не включает в себя обоснование или любое другое объяснение этого решения. Арбитражное решение принимается простым большинством голосов арбитров. Если компетентные органы не договорились об ином, арбитражное решение передается компетентным органам Договаривающихся государств в письменной форме в течение 60 дней после принятия арбитражного решения, или, если ответное представление не было представлено, в течение 150 дней после назначения председателя арбитражной коллегии. Арбитражное решение не имеет прецедентного значения.

5. Факультативный арбитражный процесс

1. Если в течение 60 дней после назначения председателя арбитражной коллегии компетентные органы соглашаются использовать подход, описанный в настоящей статье, в отношении данного дела, то каждый компетентный орган должен представить арбитражной коллегии и другому компетентному органу в течение 120 дней после этого избрания любую информацию, которую он сочтет необходимой для принятия коллегией своего решения. Эта информация должна включать описание фактов и нерешенных вопросов, подлежащих разрешению, а также позицию компетентного органа по этим вопросам и аргументы, подтверждающие эту позицию. Если компетентные органы не договорились об ином, арбитражная коллегия не может принимать во внимание любую информацию, которая не была доступна обоим компетентным органам до получения обоими компетентными органами запроса об арбитраже (или его копии).

2. Лицо, обратившееся с просьбой об арбитраже, может либо непосредственно, либо через своих представителей изложить свою позицию арбитрам в письменной форме в той же мере, в какой оно может сделать это в ходе процедуры взаимного согласования. Кроме того, если все компетентные органы и арбитры согласны, лицо может устно изложить свою позицию в ходе арбитражного разбирательства.

3. В течение 30 дней после того, как председатель проинформирует компетентные органы о необходимости проведения заседания арбитражной коллегии, компетентные органы примут решение о том, когда и где будет проведено это заседание, и сообщат эту информацию арбитрам.

4. Арбитры решают вопросы, передаваемые на арбитражное разбирательство, в соответствии с применимыми положениями Конвенции и, с учетом этих положений, с положениями внутреннего законодательства Договаривающихся государств. Арбитры также рассматривают любые другие источники, которые компетентные органы Договаривающихся государств могут по взаимному согласию прямо указать.

5. С учетом положений Конвенции и настоящего соглашения арбитры принимают те процессуальные и доказательственные правила, которые они считают

необходимыми для вынесения решения по нерешенным вопросам, переданным на арбитраж.

6. Если компетентные органы не договорились об ином, арбитражное решение должно быть передано компетентным органам Договаривающихся государств в письменной форме в течение 365 дней после даты назначения председателя и должно содержать ссылки на источники права и доводы, которые привели к его разрешению. Арбитражное решение принимается простым большинством голосов арбитров. Арбитражное решение не имеет прецедентного значения. С разрешения лица, обратившегося с просьбой об арбитраже, и обоих компетентных органов решение арбитражной коллегии будет обнародовано в отредактированном виде без указания имен участвующих сторон или каких-либо деталей, которые могли бы раскрыть их личность, а также с указанием того, что решение не имеет формальной прецедентной ценности.

6. Передача информации и конфиденциальность

1. Исключительно в целях применения положений статей 25 и 26 и внутреннего законодательства Договаривающихся государств, касающихся передачи и конфиденциальности информации, относящейся к делу, которое приводит к арбитражному процессу, каждый арбитр и максимум три сотрудника на одного арбитра (и потенциальные арбитры исключительно в той мере, в какой это необходимо для проверки их способности выполнять требования арбитров) назначаются уполномоченными представителями компетентного органа, назначившего этого арбитра, или, если этот арбитр не был назначен компетентным органом, обоих компетентных органов.

2. При назначении лица в качестве его уполномоченного представителя в соответствии с пунктом 1 компетентный орган Договаривающегося государства обеспечивает, чтобы это лицо в письменной форме согласилось рассматривать любую информацию, относящуюся к арбитражному разбирательству, в соответствии с требованиями Конвенции о конфиденциальности и применимым законодательством этого Договаривающегося государства.

7. Приостановление срока в случае несвоевременного предоставления информации

Если оба компетентных органа соглашаются с тем, что лицо, непосредственно затронутое данным делом, не представило своевременно никакой дополнительной существенной информации, запрошенной любым компетентным органом, после даты начала двухлетнего периода, указанного в пункте 1 Статьи 2, срок, предусмотренный в этом пункте, продлевается на период, равный периоду, начинающемуся с даты запроса информации и заканчивающемуся с даты предоставления этой информации.

8. Расходы

Если компетентные органы не договорились об ином:

a) каждый компетентный орган и лицо, обратившееся с просьбой об арбитраже, несут расходы, связанные с его собственным участием в арбитражном разбирательстве (включая путевые расходы и расходы, связанные с подготовкой и представлением его мнений);

b) каждый компетентный орган несет вознаграждение арбитра, назначенного исключительно этим компетентным органом или назначенного высшим должностным лицом Центра налоговой политики и администрирования Организации экономического сотрудничества и развития, которое не является гражданином ни одного из Договаривающихся государств в связи с тем, что этот компетентный орган не назначил этого арбитра, а также путевые расходы этого арбитра, расходы на связь и административные расходы арбитра;

c) вознаграждение председателя арбитражной коллегии, а также путевые, телекоммуникационные и административные расходы этого председателя будут покрываться в равных долях двумя компетентными органами;

d) другие расходы, связанные с любым заседанием арбитражной коллегии, несет компетентный орган, принимающий это заседание; и

e) прочие расходы, связанные с расходами, которые оба компетентных органа согласились понести, будут покрываться в равных долях двумя компетентными органами.

9. Отсутствие информации о решении в установленный срок

В случае, если решение не было доведено до сведения компетентных органов в течение срока, предусмотренного в пункте 5 Статьи 4 или пункте 6 Статьи 5, в зависимости от обстоятельств, или в течение любого другого срока, согласованного компетентными органами, компетентные органы могут согласиться назначить новых арбитров в соответствии со Статьей 3. Датой заключения такого соглашения для целей последующего применения Статьи 3 считается дата, когда просьба об арбитраже была получена обоими компетентными органами.

10 . Если арбитражное решение не будет предоставлено

Если в любое время после подачи просьбы об арбитраже и до того, как арбитры вынесут решение компетентным органам, компетентные органы письменно уведомляют арбитров

a) об окончательном решении вопросов, которые подлежали арбитражному рассмотрению, или

b) что лицо, представившее дело, отозвало ходатайство об арбитраже или ходатайство о процедуре взаимного согласования;

тогда арбитражное решение не выносится, и процедура взаимного согласования считается завершенной.

11 .Окончательное решение

Арбитражное решение является окончательным, если только оно не будет признано судом одного из Договаривающихся государств не имеющим законной силы вследствие нарушения пункта 5 Статьи 25 или по каким-либо иным причинам. Если признанное решение не может вступить в силу, просьба об арбитраже считается не поданной, а арбитражный процесс считается не состоявшимся (за исключением целей статей 6 "Передача информации и конфиденциальность" и 8 "Расходы").

12. Исполнение арбитражного решения

Компетентные органы осуществляют арбитражное решение в течение 180 дней после сообщения им этого решения путем достижения взаимного согласия по делу, которое привело к арбитражному разбирательству.

Настоящее Соглашение применяется к любой просьбе об арбитраже, поданной в соответствии с пунктом 5 Статьи 25 Конвенции после вступления этого положения в силу.

[Дата подписания соглашения]

[Подпись уполномоченного органа каждого Договаривающегося государства]

Общий подход к составлению типового соглашения

2. Существует два основных подхода, которым можно следовать при разработке арбитражного процесса, который будет использоваться в дополнение к процедуре взаимного согласования. В соответствии с одним из подходов, так называемым подходом "последнее наилучшее предложение" или "окончательное предложение", каждый компетентный орган должен будет представить арбитражной коллегии предлагаемое решение соответствующего вопроса, и арбитражная коллегия будет выбирать между двумя представленными ей предложениями. В качестве альтернативы, в соответствии с подходом, который можно было бы назвать "независимым мнением", арбитрам будут представлены факты и аргументы сторон, основанные на применимом праве, а затем они примут собственное независимое решение, основанное на письменном, аргументированном анализе соответствующих фактов и применимых правовых источников.

3. Каждый из этих двух подходов имеет свои преимущества и недостатки, и выбор такого подхода зависит от ряда политических соображений, которые часто являются специфическими для каждого государства. Кроме того, очевидно, что существует ряд вариаций этих двух подходов. Например, арбитры могли бы вынести независимое решение, но от них не требовалось бы представлять письменное решение, а просто свои выводы. В какой-то степени соответствующий метод может также зависеть от типа вопроса, подлежащего решению.

4. Приведенное выше соглашение берет за отправную точку подход "последнего наилучшего предложения", который, таким образом, является общеприменимым процессом, но, признавая тот факт, что в некоторых случаях, особенно связанных со сложными юридическими вопросами, компетентные органы могут предпочесть

получить более подробное решение, оно также предусматривает альтернативный процесс "независимого заключения". Поэтому компетентные органы могут согласиться использовать этот процесс независимого заключения в каждом конкретном случае. Компетентные органы могут, конечно, принять этот комбинированный подход, принять подход независимого мнения в качестве общеприменимого процесса с последним подходом наилучшего предложения в качестве варианта или ограничиться только одним из двух подходов.

Ходатайство об арбитражном рассмотрении

5. Статья 1 типового соглашения предусматривает порядок подачи заявления об арбитраже. Такое ходатайство должно быть представлено в письменной форме одному из компетентных органов, участвующих в деле. Затем этот компетентный орган должен проинформировать об этом другой компетентный орган в течение 10 дней после получения запроса.

6. Для определения того, что условия пункта 5 Статьи 25 были выполнены (см. пункт 76 комментария к настоящей статье), просьба должна сопровождаться заявлениями, указывающими на то, что никакие решения по этим вопросам еще не были вынесены национальными судами или административными трибуналами ни в одном из Договаривающихся государств.

7. Поскольку арбитражный процесс является продолжением процедуры взаимного согласования, предназначенной для рассмотрения дел, которые не могут быть разрешены в рамках этой процедуры, представляется нецелесообразным требовать от лица, обращающегося с просьбой об уплате, чтобы обратиться с такой просьбой или возместить расходы, понесенные компетентными органами в ходе арбитражного разбирательства. В отличие от запросов налогоплательщиков о вынесении постановлений или других видов предварительных соглашений, где иногда взимается плата, обеспечение разрешения споров между Договаривающимися государствами является обязанностью этих государств, за которую они в целом должны нести расходы

.

Дата начала двухлетнего периода

8. Ходатайство об арбитраже может быть подано только по истечении двух лет с даты предоставления обоим компетентным органам всей информации, необходимой компетентным органам для рассмотрения дела (далее - "Дата начала"). В пункте 1 Статьи 2 типового соглашения говорится о той информации, которая требуется для этой цели. Этот пункт должен включать перечень информации, требуемой компетентными органами; в целом эта информация будет соответствовать информации и документам, которые были необходимы для начала рассмотрения дела. Обычно в опубликованных руководящих указаниях Договаривающегося государства указывается информация, которая потребуется для этой цели. В таких случаях предполагается, что компетентные органы, как правило, взаимно соглашаются перечислить или иным

образом идентифицировать информацию, включенную в это руководство, в качестве информации, которая будет требоваться каждым Договаривающимся государством.

9. Пунктом 2 оформления Статьи 2 описываются процедуры, которым нужно следовать для того, чтобы определить точную дату, на котором на двухлетний период начинается.

10 . Подпункт *a)* предусматривает, что компетентный орган, получивший первоначальный запрос о процедуре взаимного согласования, должен в течение 60 дней после получения этого запроса уведомить лицо, представившее дело, о том, что запрос получен, и направить уведомление о запросе вместе с копией запроса другому компетентному органу.

11 . В соответствии с подпунктом *b)* компетентный орган должен уведомить лицо, представившее дело, и другой компетентный орган о том, что он получил всю информацию, необходимую для проведения рассмотрения дела по существу, или запросить дополнительную информацию с этой целью у лица, представившего дело, в течение 90 дней после даты получения им первоначального запроса или уведомления о запросе, в зависимости от обстоятельств.

12 . В тех случаях, когда один или оба компетентных органа запрашивают дополнительную информацию, подпункт *c)* предусматривает, что после получения такой информации компетентный орган, запрашивающий информацию, будет иметь 90 дней для уведомления лица, представляющего дело, и другого компетентного органа о том, что он получил всю необходимую информацию или что запрашиваемая информация все еще отсутствует.

13 . Дата начала двухлетнего периода зависит от того, была ли запрошена такая дополнительная информация. В тех случаях, когда запрос о предоставлении дополнительной информации не был сделан, подпункт *d)* предусматривает, что датой начала является более ранняя из: *i)* даты, когда оба компетентных органа уведомили лицо, представившее дело, о том, что вся необходимая информация была получена (т. е . дата, когда второй из двух компетентных органов сделал это уведомление), и *ii)* 90 дней после даты, когда компетентный орган, которому была первоначально направлена просьба о процедуре взаимного согласования, уведомил другой компетентный орган о такой просьбе.

14 . В случае запроса дополнительной информации подпункт *e)* предусматривает, что в целом датой начала является более ранняя из: *i)* последней даты, когда компетентные органы, запросившие дополнительную информацию, уведомили налогоплательщика и другой компетентный орган о получении такой информации; и *ii)* даты, которая составляет 90 дней после получения обоими компетентными органами дополнительной информации от лица, представившего дело. Если какой-либо компетентный орган уведомляет налогоплательщика и другой компетентный орган о том, что часть запрашиваемой информации по-прежнему отсутствует, такое

уведомление рассматривается как запрос о предоставлении дополнительной информации.

15 . В некоторых случаях после предоставления налогоплательщиком первоначальной информации, необходимой для рассмотрения дела по существу, компетентным органам может потребоваться запросить у налогоплательщика дополнительную информацию. В таких случаях непредставление лицом, непосредственно затронутым делом (то есть лицом, обратившимся с первоначальным запросом о процедуре взаимного согласования, или лицом, налоговое обязательство которого непосредственно затронуто делом) такой дополнительной информации своевременно может задержать или помешать компетентным органам разрешить дело. Для рассмотрения таких случаев Статья 7 типового соглашения предусматривает, что двухлетний период продлевается, если оба компетентных органа соглашаются с тем, что лицо, непосредственно затронутое данным делом, не представило своевременно никакой дополнительной существенной информации, запрошенной любым компетентным органом после начала этого периода. В этом случае этот период будет продлен на период времени, равный периоду, начинающемуся с даты запроса информации и заканчивающемуся с даты окончательного предоставления этой информации.

Область применения

15.1 Несмотря на то, что типовое соглашение прямо не содержит положений о принятии "области применения" в качестве первого шага арбитражного процесса, компетентные органы могут счесть целесообразным включить такие положения во взаимное соглашение, реализующее арбитражный процесс. Эти положения можно было бы сформулировать следующим образом:

Область применения

1. В течение 60 дней после получения запроса об арбитраже (или его копии) обоими компетентными органами компетентные органы согласовывают вопросы, подлежащие разрешению арбитражной коллегией, и направляют их в письменной форме лицу, обратившемуся с запросом об арбитраже. Это будет являться "областью применения" для данного дела. Несмотря на нижеследующие пункты настоящего соглашения, компетентные органы могут также предусмотреть в круге ведения процедурные правила, которые являются дополнительными к тем, которые включены в эти пункты, или отличными от них, и касаются таких других вопросов, которые сочтены целесообразными.

2. Если круг ведения не был доведен до сведения лица, обратившегося с просьбой об арбитраже, в течение срока, указанного в пункте 1 выше, это лицо и каждый компетентный орган могут в течение 30 дней после истечения этого срока направить друг другу в письменной форме перечень вопросов, подлежащих разрешению арбитражем. Все перечни, сообщенные таким образом в течение этого периода,

составляют предварительный круг ведения. В течение 30 дней после назначения всех арбитров, как это предусмотрено в нижеследующих пунктах настоящего соглашения, председатель направляет компетентным органам и лицу, обратившемуся с просьбой об арбитраже, пересмотренный вариант предварительного круга ведения на основе представленных таким образом списков. В течение 30 дней после получения ими обоими пересмотренного варианта компетентные органы будут иметь возможность согласовать различные условия передачи дела и сообщить их в письменной форме арбитрам и лицу, обратившемуся с просьбой об арбитраже. Если они делают это в течение указанного срока, то эти различные полномочия составляют круг ведения по данному делу. Если в течение этого периода компетентные органы не согласовали иной круг ведения и не сообщили о нем в письменной форме, то пересмотренный вариант предварительного круга ведения, подготовленный арбитрами, представляет собой круг ведения по данному делу.

15.2 Если такие положения будут включены в соглашение, то необходимо будет продлить срок, в течение которого в соответствии со Статьей 3 типового взаимного соглашения каждый компетентный орган назначает арбитра. Этот срок можно было бы, например, продлить до 90 дней, что позволило бы компетентным органам учитывать согласованный круг ведения при выборе своих соответствующих арбитров.

15.3 "Область применения" будет документом, в котором будут изложены вопросы, подлежащие разрешению арбитрами. Она установила бы юрисдикционную основу для вопросов, которые должны решаться арбитражной коллегией. Он будет установлен компетентными органами, которые, возможно, пожелают в этой связи проконсультироваться с лицом, обратившимся с просьбой об арбитраже. Если компетентные органы не могут согласовать круг ведения в течение периода, предусмотренного в предлагаемом пункте 1 выше, то для обеспечения продолжения этой процедуры потребуется определенный механизм. Предлагаемый пункт 2 выше предусматривает такую возможность.

15.4 Хотя круг ведения, как правило, ограничивается конкретным вопросом или комплексом вопросов, компетентные органы могут, учитывая характер дела и взаимосвязанный характер вопросов, разработать круг ведения таким образом, чтобы все дело (а не только некоторые конкретные вопросы) было передано на арбитраж.

15.5 Как указано в предлагаемом пункте 1 выше, процедурные правила, предусмотренные в типовом соглашении, будут применяться, если компетентные органы не предусматривают иного в круге ведения. Таким образом, компетентные органы могли бы в соответствии с кругом ведения отступить от любого из этих правил (включая, например, правила назначения и вознаграждения арбитров) или предусмотреть дополнительные правила в конкретном случае.

Отбор и назначение арбитров

16 . Статья 3 типового соглашения описывает порядок отбора арбитров. Как правило, каждый из двух компетентных органов назначает по одному арбитру. Эти назначения должны быть сделаны в течение 60 дней после получения запроса об арбитраже обоими компетентными органами. Назначенные таким образом арбитры выбирают председателя, который должен быть назначен в течение 60 дней после даты последнего из первоначальных назначений. Если компетентные органы не назначают арбитра в течение требуемого периода или если назначенные таким образом арбитры не назначают третьего арбитра в течение требуемого периода, в пункте предусматривается, что назначение производится высшим должностным лицом Центра налоговой политики и администрирования Организации экономического сотрудничества и развития, которое не является гражданином ни одного из Договаривающихся государств. Компетентные органы могут, конечно, предусмотреть другие способы урегулирования этих редких ситуаций, но представляется важным предусмотреть независимый компетентный орган для разрешения любого тупика в выборе арбитров.

17 . Пункт 1 Статьи 3 предусматривает требования, которым должен удовлетворять каждый арбитр. Арбитры должны обладать специальными знаниями или опытом в международных налоговых вопросах, однако, если компетентные органы не договорились об ином, нет требования, чтобы каждый арбитр имел опыт работы в качестве судьи или арбитра. Кроме того, каждый арбитр должен в момент принятия своего назначения быть беспристрастным и независимым от компетентных органов, налоговых администраций и министерств финансов (или соответствующих эквивалентных министерств или ведомств, независимо от их названия) Договаривающихся государств, а также от всех лиц, непосредственно затрагиваемых делом, и их советников. Каждый арбитр должен также сохранять свою беспристрастность и независимость на протяжении всего разбирательства и должен в течение разумного периода времени после этого избегать поведения, которое может нанести ущерб видимости беспристрастности и независимости арбитров в отношении разбирательства. Такое поведение будет включать, например, принятие на работу одного из лиц, непосредственно затрагиваемых данным делом, вскоре после вынесения арбитражного решения по данному делу. Компетентные органы могут свободно согласовывать дополнительные детали в отношении применимых стандартов беспристрастности и независимости. Например, компетентные органы могут пожелать потребовать, чтобы любой потенциальный арбитр раскрыл компетентным органам любой факт или обстоятельство, которые могут поставить под сомнение беспристрастность или независимость этого потенциального арбитра. Компетентные органы могут также пожелать согласовать правила, регулирующие ситуацию, в

которой арбитр не может выполнять свои обязанности в результате болезни или недееспособности, несоблюдения стандартов беспристрастности и независимости или по любой другой причине.

18 . Пункт 4 Статьи 3 разъясняет, когда арбитр считается назначенным, что имеет значение для целей других положений, в которых делается ссылка на дату назначения одного или нескольких арбитров. Назначение считается произведенным, когда обоим компетентным органам было направлено письмо, подтверждающее это назначение и подписанное как самим арбитром, так и лицом или лицами, уполномоченными назначать этого арбитра в соответствии с пунктами 2 и 3 настоящей статьи.

Арбитражный процесс

19 . Статья 4 предусматривает правила, которые будут применяться к арбитражному процессу, если в течение 60 дней после назначения председателя арбитражной коллегии компетентные органы не согласятся использовать факультативный подход Статьи 5 в отношении соответствующего дела.

20 . Как указано в пункте 4 выше, арбитражный процесс, предложенный в типовом соглашении, следует подходу "последнего наилучшего предложения". Пункт 1 этой статьи предусматривает, что первым шагом этого процесса является представление компетентным органом каждого Договаривающегося государства каждому арбитру в течение 60 дней после назначения председателя (или любого другого периода, согласованного компетентными органами до истечения этого 60-дневного периода) предлагаемой резолюции, в которой рассматриваются все нерешенные вопросы дела таким образом, чтобы это соответствовало любым предыдущим соглашениям, достигнутым в данном случае компетентными органами. Для каждой корректировки или аналогичного вопроса в данном случае предлагаемое решение будет включать только распоряжение конкретными денежными суммами (например, доходом) или максимальной суммой налога, которая может взиматься в соответствии с положениями Конвенции. Однако в некоторых случаях нерешенные вопросы будут включать вопросы о том, были ли выполнены условия для применения того или иного положения Конвенции. Если нерешенные вопросы в деле включают такой "решающий вопрос", как, например, является ли лицо резидентом Договаривающегося государства или имеет ли предприятие Договаривающегося государства постоянное представительство в другом Договаривающемся государстве, компетентные органы могут представить свои предлагаемые ответы на решающий вопрос (т. е. Да или нет). Если имеются другие нерешенные вопросы, решение которых зависит от ответа, полученного в отношении порогового вопроса, то ожидается, что компетентные органы также представят альтернативные предлагаемые решения по этим остающимся вопросам.

21 . Как поясняется в пункте 2 этой статьи, предлагаемые резолюции, представленные компетентными органами каждого Договаривающегося государства,

могут быть подкреплены позиционным документом, который должен быть представлен в течение того же периода времени.

22 . В пункте 3 предусматривается, что каждый компетентный орган может также представить в течение 120 дней после назначения председателя ответ на предлагаемую резолюцию и вспомогательный позиционный документ, представленные другим компетентным органом. Ответное представление и сопроводительный документ с изложением позиции предназначены только для рассмотрения позиций и аргументов другого компетентного органа и не предназначены для того, чтобы дать компетентному органу возможность выдвинуть дополнительные аргументы в пользу своей собственной позиции.

23 . Учитывая характер процесса "последнего наилучшего предложения", личная встреча арбитров, как правило, не требуется, и арбитры смогут поддерживать связь между собой и с обоими компетентными органами по телефону или видеоконференции . Это предусмотрено в пункте 4, который добавляет, что в случае необходимости проведения очного совещания, сопряженного с дополнительными расходами, председатель сначала свяжется с компетентными органами, которые затем примут решение о том, когда и где следует провести это совещание.

24 . Пункт 5 предусматривает, что арбитражная коллегия выберет в качестве своего решения одно из предложенных решений, представленных компетентными органами. В случае, связанном с одним или несколькими пороговыми вопросами, арбитражная коллегия решает пороговые вопросы, а затем принимает одно из альтернативных предлагаемых решений, представленных компетентными органами. Решение будет принято простым большинством арбитров и не будет содержать никаких обоснований или объяснений. В свете цели арбитража выступать в качестве упрощенного метода разрешения споров между компетентными органами, решение будет вынесено в письменной форме компетентным органам и не может быть использовано в качестве прецедента в отношении каких-либо других дел. Если компетентные органы не договорятся об ином, арбитражное решение будет вынесено в течение 60 дней после получения арбитрами последнего ответного представления или, если ответное представление не было представлено, в течение 150 дней после назначения председателя.

Факультативный арбитражный процесс

25 . Статья 5 устанавливает правила процедуры "независимого заключения", которые в соответствии с типовым соглашением компетентные органы могут использовать в каждом конкретном случае. Эти выборы должны быть проведены в течение 60 дней после назначения председателя арбитражной коллегии.

26 . Пункт 1 этой статьи предусматривает, что если компетентные органы провели такие выборы, то каждый компетентный орган должен представить арбитражной коллегии и другому компетентному органу в течение 120 дней после этих выборов

любую информацию, которую он сочтет необходимой для принятия коллегией своего решения. Предполагается, что эта информация будет включать описание фактов и вопросов, подлежащих решению, позицию компетентного органа по этим вопросам и аргументы, подтверждающие эту позицию. Если компетентные органы не договорились об ином, арбитражная коллегия не может принимать во внимание любую информацию, которая не была доступна обоим компетентным органам до получения обоими компетентными органами запроса об арбитраже (или его копии).

27 . Ожидается, что для обсуждения данного дела потребуется одно или несколько заседаний арбитражной коллегии и обоих компетентных органов. Пункт 3 предусматривает, что компетентные органы принимают решение о том, когда и где будет проводиться каждое такое совещание, в течение 30 дней после того, как председатель арбитражной коллегии проинформирует их о необходимости такого совещания.

28 . Пункт 2 предусматривает, что лицо, ходатайствующее об арбитраже, либо непосредственно, либо через своих представителей имеет право представить письменное представление своей позиции арбитрам в той же мере, в какой это лицо может представить такое представление в ходе процедуры взаимного согласования, и, если все компетентные органы и арбитры согласны, сделать устное представление в ходе совещания арбитров. Таким образом, участие в арбитражном процессе лица, обратившегося с просьбой об арбитраже, зависит от того, о чем договариваются компетентные органы в рамках процедуры взаимного согласования и в ходе арбитражного процесса.

29 . Самый простой способ установить процессуальные правила, которые будут регулировать арбитражный процесс "независимого заключения" и которые еще не были согласованы между компетентными органами, — это предоставить арбитрам разрабатывать эти правила на специальной основе. При этом арбитры могут свободно ссылаться на существующие арбитражные процедуры. В процессуальном регламенте следует указать, что, если компетентные органы не договорились об ином, фактический материал, на котором арбитражная коллегия будет основывать решение, будет разработан в порядке взаимного согласования (см. Последнее предложение пункта 1 настоящей статьи). Пункт 5 этой статьи следует такому подходу. Таким образом, решения о формате арбитражных заседаний будут приниматься арбитрами, если компетентные органы не договорятся об ином.

30 . В соответствии с пунктом 4 этой статьи арбитры будут решать вопросы, которые были переданы на арбитраж в соответствии с применимыми положениями Конвенции и, с учетом этих положений, внутренними законами Договаривающихся государств. В этой связи арбитражная коллегия будет рассматривать применение

внутреннего законодательства только в той мере, в какой это необходимо для определения того, правильно ли Договаривающееся государство применяет положения Конвенции.

31 . Как указано в пункте 4, компетентные органы могут также по взаимному согласию определять другие источники права или полномочия, которые будут рассматриваться арбитражной коллегией. Вопросы, по которым компетентные органы испытывают трудности с достижением согласия, часто включают вопросы толкования договоров или вопросы, связанные с применением принципа "на расстоянии вытянутой руки", лежащего в основе Статьи 9 и пункта 2 Статьи 7. Поэтому компетентные органы , возможно, пожелают предусмотреть, что вопросы толкования договоров должны решаться арбитрами в свете принципов толкования, включенных в Статьи 31-33 *Венской Конвенции о праве международных договоров*, с учетом комментариев к типовой налоговой Конвенции ОЭСР с периодическими поправками, как это разъясняется в пунктах 28-36.1 введения. Они могли бы также предусмотреть, что вопросы, связанные с применением принципа вытянутой руки, должны аналогичным образом решаться в свете руководящих принципов ОЭСР *по трансфертному ценообразованию для многонациональных предприятий и налоговых администраций*. Поскольку Статья 32 Венской Конвенции о праве международных договоров допускает широкий доступ к дополнительным средствам толкования, арбитры на практике будут иметь значительную свободу действий при определении соответствующих источников толкования договорных положений. Кроме того, могут быть случаи, когда компетентные органы соглашаются с тем, что толкование или применение положения Налогового договора зависит от конкретного документа (например, меморандума о взаимопонимании или взаимного соглашения, заключенного после вступления договора в силу), но могут расходиться во мнениях относительно толкования этого документа. В таком случае компетентные органы, возможно, пожелают сделать прямую ссылку на этот документ.

32 . Пункт 6 этой статьи предусматривает, что, если компетентные органы не договорятся об ином, решение арбитражной коллегии будет передано компетентным органам в письменной форме в течение 365 дней после даты назначения председателя. В решении будут указаны источники права, на которые опирались, и доводы, которые привели к его результату. Она также обычно включает описание соответствующих фактов и обстоятельств дела, четкое изложение позиций обоих компетентных органов и краткое изложение хода разбирательства. Принятие арбитражного решения будет осуществляться простым большинством голосов арбитров. Как и в случае подхода " последнее лучшее предложение", решение не будет иметь прецедентной ценности, но пункт 6 предусматривает возможность публикации решения. Однако такая публикация должна быть сделана только в том случае, если с этим согласны как компетентные органы, так и лицо, подавшее арбитражный запрос. Кроме того, в целях сохранения

конфиденциальности информации, сообщаемой компетентным органам, публикация должна быть сделана в такой форме, которая не раскрывала бы ни имен сторон, ни каких-либо элементов, которые помогли бы их идентифицировать. Решения по отдельным делам, принятые в рамках процедуры взаимного согласования, как правило, не предаются гласности, но в случае мотивированных арбитражных решений публикация этих решений придаст дополнительную прозрачность процессу. Кроме того, хотя это решение ни в коем случае не было бы формальным прецедентом, наличие материала в общественном достоянии могло бы повлиять на ход других дел, чтобы избежать последующих споров и привести к более единообразному подходу к тому же вопросу.

Передача информации и конфиденциальность

33 . Важно, чтобы арбитрам был предоставлен полный доступ к информации, необходимой для решения вопросов, переданных в арбитраж, но в то же время к этой информации предъявлялись те же строгие требования конфиденциальности, что и к самим компетентным органам. Предлагаемый подход к обеспечению такого результата, который закреплен в Статье 6 типового соглашения, заключается в том, чтобы сделать арбитров уполномоченными представителями компетентных органов. Однако это будет сделано только для целей применения соответствующих положений Конвенции (например, статей 25 и 26) и положений внутреннего законодательства Договаривающихся государств, которые обычно включают санкции, применимые в случае нарушения конфиденциальности.

Приостановление срока в случае несвоевременного предоставления информации

34 . Как указано в пункте 15 выше, Статья 7 типового соглашения предусматривает, что двухлетний период, упомянутый в пункте 1 Статьи 2, может быть продлен, если оба компетентных органа согласны с тем, что лицо, непосредственно затронутое данным делом, не представило своевременно никакой дополнительной существенной информации, запрошенной любым компетентным органом после начала этого двухлетнего периода. В этом случае подход, принятый в типовом соглашении, заключается в продлении этого двухлетнего периода на период времени, равный периоду, начинающемуся с даты запроса информации и заканчивающемуся с даты предоставления этой информации. Однако в тех случаях, когда компетентным органам не предоставляется информация, необходимая для разрешения конкретного дела, ничто не препятствует им разрешить дело на основе имеющейся в их распоряжении ограниченной информации, тем самым препятствуя любому доступу к арбитражу. Кроме того, в соглашении можно было бы предусмотреть, что если в течение дополнительного периода (например, одного года) налогоплательщик все еще не представил дополнительную существенную информацию, запрошенную любым компетентным органом, то вопрос больше не будет подлежать передаче в арбитражный суд.

Расходы

35. В связи с арбитражным процессом могут возникнуть различные издержки, и должно быть ясно, кто должен нести эти издержки. Статья 8 типового соглашения, в которой рассматривается этот вопрос, основана на принципе, согласно которому в тех случаях, когда компетентный орган или лицо, участвующее в деле, может контролировать размер конкретных расходов, эти расходы должны покрываться этой стороной, а другие расходы должны покрываться в равных долях двумя компетентными органами.

36. Таким образом, представляется логичным предусмотреть, что каждый компетентный орган, а также лицо, обратившееся с просьбой об арбитраже, должны самостоятельно оплачивать свое участие в арбитражном разбирательстве. Это будет включать расходы на представительство на заседаниях, а также на подготовку и представление позиции и аргументов, будь то в письменной или устной форме. Это предусмотрено в подпункте a).

37. Гонорары, которые должны быть выплачены арбитрам, вероятно, будут одной из основных издержек арбитражного процесса. Как указано в подпункте b), каждый компетентный орган несет вознаграждение арбитра, назначенного исключительно этим компетентным органом (или назначенного высшим должностным лицом Центра налоговой политики и администрирования Организации экономического сотрудничества и развития в связи с тем, что этот компетентный орган не назначил этого арбитра), а также путевые, телекоммуникационные и административные расходы этого арбитра.

38. Однако в подпункте c) предусматривается, что гонорары и путевые, телекоммуникационные и административные расходы председателя арбитражной коллегии будут покрываться в равных долях компетентными органами. Компетентные органы обычно соглашаются взять на себя эти расходы в момент назначения арбитров, и это, как правило, подтверждается в письме о назначении. Гонорары должны быть достаточно большими для того, чтобы можно было нанять специалистов соответствующей квалификации.

39. Компетентные органы могут также пожелать включить в соглашение шкалу гонораров, подлежащих уплате арбитрам. Они могут свободно договориться об установлении таких сборов таким образом, чтобы это отражало конкретные обстоятельства Договаривающихся государств, их особые отношения и тип арбитражного процесса. Компетентные органы использовали различные графики сборов в качестве ресурсов для этой цели, включая график сборов, установленный международным центром по Урегулированию Инвестиционных Споров, и график сборов, предусмотренный в пересмотренном кодексе поведения арбитражной Конвенции ЕС. Соглашение может также ограничить количество поездок и количество дней, за которые арбитрам будет выплачена компенсация.

40 . Расходы, связанные с любым заседанием арбитражной коллегии, включая расходы административного персонала, необходимого для подготовки и проведения этого заседания, а также расходы, связанные с использованием помещений для проведения заседаний, несет компетентный орган, который будет принимать это заседание. В большинстве случаев этот компетентный орган будет использовать помещения для совещаний и персонал, которые он уже имеет в распоряжении, и представляется нецелесообразным пытаться переложить часть расходов на этот счет на другой компетентный орган. Очевидно, что ссылка на "расходы, связанные с совещаниями", не включает расходы на проезд и пребывание, понесенные участниками ; они рассматриваются выше.

41 . Другие расходы (не включая любые расходы, связанные с участием налогоплательщиков в процессе) должны покрываться в равных долях двумя компетентными органами до тех пор, пока они согласились нести соответствующие расходы. Это будет включать, например, расходы, связанные с переводом и регистрацией, которые оба компетентных органа согласились предоставить. Она также включала бы расходы на проведение заседания арбитражной коллегии, согласованного обоими компетентными органами, но не организованного ни одним из них. В отсутствие соглашения между компетентными органами сторона, обратившаяся с просьбой о том, чтобы были понесены конкретные расходы, должна оплатить их.

42 . Как указано в начале Статьи 8, компетентные органы могут, однако, отступить от настоящих Правил и согласиться на иное распределение расходов в отношении конкретного случая или конкретных расходов.

Отсутствие информации о решении в установленный срок

43 . Для рассмотрения необычных обстоятельств, при которых арбитры могут быть не в состоянии или не желают представить арбитражное решение, Статья 9 предусматривает, что если решение не будет сообщено в течение срока, предусмотренного в пункте 5 Статьи 4 или пункте 6 Статьи 5, или в течение любого другого срока, согласованного компетентными органами, компетентные органы могут согласиться назначить новых арбитров для рассмотрения дела. В таком случае дата такого соглашения между компетентными органами будет для целей процесса, описанного в Статьях 4 и 5, рассматриваться как дата запроса об арбитраже.

Если арбитражное решение не будет предоставлено

44 . Статья 10 типового соглашения в первую очередь касается случая, когда компетентные органы могут решить нерешенные вопросы, которые привели к арбитражному разбирательству, до вынесения решения. Поскольку арбитражный процесс является исключительным механизмом для решения вопросов, которые не могут быть решены в рамках обычной процедуры взаимного согласования, целесообразно положить конец этому исключительному механизму, если компетентные органы в состоянии решить эти вопросы самостоятельно. Компетентные

органы могут договориться о разрешении этих вопросов до тех пор, пока арбитражное решение не будет вынесено. Статья 10 также предусматривает, что арбитражный процесс и процедура взаимного согласования автоматически прекращаются, если до вынесения решения лицо, представившее дело, отзывает либо свою просьбу об арбитраже, либо свою просьбу о процедуре взаимного согласования.

Окончательное решение

45 . Статья 11 касается случая, когда арбитражное решение признается не имеющим законной силы судами одного из Договаривающихся государств вследствие нарушения пункта 5 Статьи 25 или по любой другой причине. Решение не может вступить в силу, просьба об арбитраже считается не поданной, а арбитражный процесс считается не состоявшимся (за исключением целей статей 6 "Передача информации и конфиденциальность" и 8 "Расходы"). В этом случае налогоплательщик может немедленно подать новое заявление в арбитраж, поскольку двухлетний срок для подачи такого заявления уже истек. Однако компетентные органы могут также предусмотреть, что такое требование не должно быть разрешено в определенных случаях, например, когда действия налогоплательщика явились основной причиной признания недействительным арбитражного решения.

46 . Статья 11 не предназначена для предоставления независимых оснований для признания недействительным арбитражного решения, если такие основания не существуют в соответствии с внутренним законодательством Договаривающихся государств. Вместо этого он призван обеспечить, чтобы в тех случаях, когда суд одного из Договаривающихся государств признает недействительным арбитражное решение, основанное на таких существующих правилах, другое Договаривающееся государство не было обязано выполнять это решение. Это может иметь место в соответствии с внутренним законодательством некоторых государств, например, если имело место процессуальное нарушение (например, нарушение требований беспристрастности или независимости, применимых к арбитрам), которое существенно повлияло на исход арбитражного процесса. Однако, поскольку арбитражное решение является окончательным, не ожидается, что суд признает недействительным арбитражное решение только потому, что он не согласен с исходом арбитражного процесса.

Выполнение принятого решения

47 . После того как арбитражный процесс обеспечит обязательное решение вопросов, которые компетентные органы не смогли разрешить, компетентные органы приступят к заключению взаимного соглашения, отражающего это решение и которое будет представлено лицам, непосредственно затронутым данным делом. Во избежание дальнейших задержек предлагается, чтобы взаимное соглашение, включающее принятое решение, было завершено и представлено налогоплательщику в течение 180 дней после даты сообщения решения. Это предусмотрено в Статье 12 типового соглашения.

48 . Пункт 2 Статьи 25 предусматривает, что компетентные органы обязаны выполнять достигнутое соглашение, несмотря на любые временные ограничения, предусмотренные их внутренним законодательством. Пункт 5 статьи также предусматривает, что арбитражное решение является обязательным для обоих Договаривающихся государств. Таким образом, неспособность произвести оценку налогоплательщиков в соответствии с соглашением или выполнить арбитражное решение путем заключения взаимного соглашения приведет к налогообложению не в соответствии с Конвенцией и, как таковое, позволит лицу, налогообложение которого затронуто, обратиться за помощью к внутренним средствам правовой защиты или обратиться с новым запросом в соответствии с пунктом 1 настоящей статьи.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26 ОТНОСИТЕЛЬНО ОБМЕНА ИНФОРМАЦИЕЙ

Предварительные замечания

1. Имеются веские основания для включения в Конвенцию об избежание двойного налогообложения положений, касающихся сотрудничества между налоговыми администрациями двух Договаривающихся государств. Во-первых, представляется желательным оказывать административную помощь в целях установления фактов, в отношении которых должны применяться нормы Конвенции. Кроме того, в связи с растущей интернационализацией экономических отношений Договаривающиеся государства проявляют все больший интерес к взаимному предоставлению информации, на основе которой должно осуществляться внутреннее налоговое законодательство, даже если речь не идет о применении какой-либо конкретной статьи Конвенции.

2. Таким образом, настоящая статья содержит правила, в соответствии с которыми обмен информацией может осуществляться в максимально широком объеме с целью создания надлежащей основы для осуществления внутреннего налогового законодательства Договаривающихся государств и применения конкретных положений Конвенции. Из текста статьи ясно следует, что обмен информацией не ограничивается Статьями 1 и 2, так что эта информация может включать сведения о нерезидентах и может касаться администрирования или обеспечения исполнения налогов, не упомянутых в Статье 2.

3. Вопрос об административной помощи в целях сбора налогов рассматривается в Статье 27, однако обмен информацией в целях сбора налогов регулируется Статьей 26 (см. пункт 5 комментария к Статье 27). Аналогичным образом, процедуры взаимного согласования рассматриваются в Статье 25, но обмен информацией для целей процедуры взаимного согласования регулируется Статьей 26 (см. пункт 4 комментария к Статье 25).

4. В 2002 году Комитет по финансовым вопросам провел всеобъемлющий обзор Статьи 26 для обеспечения того, чтобы она отражала нынешнюю практику стран. В

этом обзоре также были учтены последние изменения, такие как типовое соглашение об обмене информацией по налоговым вопросам, разработанное рабочей группой Глобального форума ОЭСР по эффективному обмену информацией, и идеальный стандарт доступа к банковской информации, описанный в докладе "упрощение доступа к банковской информации для целей налогообложения"[1]. В результате в 2005 году был внесен ряд изменений как в текст Статьи, так и в комментарий.

4.1 Многие из изменений, которые затем были внесены в статью, не были направлены на изменение ее существа, а были сделаны для того, чтобы устранить сомнения относительно ее надлежащего толкования. Например, изменение с " необходимого" на "предполагаемо значимый" и включение в пункт 1 слов "для администрирования или обеспечения исполнения" были сделаны для достижения согласованности с типовым соглашением об обмене информацией по налоговым вопросам и не имели целью изменить действие этого положения. Пункт 4 был добавлен для включения в текст статьи общего понимания, ранее выраженного в комментарии (см. пункт 19.6). Пункт 5 был добавлен для отражения практики подавляющего большинства стран-членов ОЭСР (см. пункт 19.10). С другой стороны, включение в пункт 2 слов "или недосмотр за вышеуказанным" представляет собой отмену предыдущего правила.

4.2 Комментарий был также значительно расширен. Это расширение частично отражает добавление пунктов 4 и 5 к этой статье. В Комментарий были внесены и другие изменения, с тем чтобы учесть изменения и практику стран и в более общем плане устранить сомнения в отношении надлежащего толкования этой статьи.

---

[1]ОЭСР, Париж, 2000 год.

4.3 Эта статья и комментарий были дополнительно изменены в 2012 году с учетом последних событий и для дальнейшей проработки толкования некоторых положений этой статьи. Пункт 2 этой статьи был изменен таким образом, чтобы позволить компетентным органам использовать полученную информацию в других целях при условии, что такое использование разрешено законодательством обоих государств и компетентный орган государства- поставщика разрешает такое использование. Ранее это положение было включено в качестве факультативного в пункт 12.3 комментария.

4.4 Комментарий был расширен в целях толкования термина "предполагаемо значимый" и термина "предварительное следствие" путем добавления: общих разъяснений (см. пункт 5), формулировок в отношении идентификации налогоплательщика, находящегося под следствием или расследованием (см. пункт 5.1), формулировок в отношении запросов в отношении группы налогоплательщиков (см. пункт 5.2) и новых примеров (см. подпункты e) -

h) пункта 8 и пункта 8.1). В комментарии далее предусматривается факультативный стандарт неисполнения обязательств в отношении сроков, в течение которых информация должна предоставляться, если компетентные органы не заключили иного соглашения (см. пункты 10.4- 10.6), и что в соответствии с принципом взаимности, если Договаривающееся государство применяет в соответствии с пунктом 5 меры, обычно не предусмотренные в его внутреннем законодательстве или практике, такие как доступ к банковской информации и обмен ею, это государство в равной степени вправе запрашивать аналогичную информацию у другого Договаривающегося государства (см. пункт 15). В пунктах были добавлены другие разъяснения 3, 5.3, 6, 11, 12, 12.3, 12.4, 16, 16.1 и 19.7.

II. Комментарий к положениям данной Статьи

Пункт 1

5. Основное правило, касающееся обмена информацией, содержится в первом предложении этого пункта. Компетентные органы Договаривающихся государств обмениваются такой информацией, которая имеет предусмотренное значение для обеспечения правильного применения положений Конвенции или внутреннего законодательства Договаривающихся государств, касающихся налогов любого рода и вида, взимаемых в этих государствах, даже если в последнем случае нет необходимости применять какую-либо конкретную статью Конвенции. Стандарт " предполагаемо значимый" призван обеспечить максимально широкий обмен информацией по налоговым вопросам и в то же время разъяснить, что Договаривающиеся государства не вправе участвовать в "предварительном следствии" или запрашивать информацию, которая вряд ли имеет отношение к налоговым делам данного налогоплательщика. В контексте обмена информацией по запросу стандарт требует, чтобы в момент подачи запроса существовала разумная возможность того, что запрашиваемая информация будет релевантной; несущественно, окажется ли информация, однажды предоставленная, действительно релевантной. Поэтому просьба не может быть отклонена в тех случаях, когда определенная оценка соответствия информации текущему расследованию может быть сделана только после получения этой информации. Компетентные органы должны консультироваться в ситуациях, когда содержание запроса, обстоятельства, которые привели к запросу, или предсказуемая релевантность запрашиваемой информации не ясны запрашиваемому государству. Однако после того, как запрашивающее государство представило объяснение относительно предсказуемой релевантности запрашиваемой информации, запрашиваемое государство не может отклонить запрос или отказать в запрашиваемой информации, поскольку оно считает, что эта информация не имеет отношения к основному расследованию или экспертизе. В тех случаях, когда запрашиваемому государству становятся известны факты, ставящие под сомнение то, является ли часть запрашиваемой информации предсказуемо релевантной, компетентным органам

следует провести консультации, и запрашиваемое государство может обратиться к запрашивающему государству с просьбой разъяснить предсказуемую релевантность в свете этих фактов. В то же время пункт 1 не обязывает запрашиваемое государство предоставлять информацию в ответ на запросы, которые являются "предварительным следствием", то есть спекулятивными запросами, которые не имеют очевидной связи с открытым расследованием или расследованием.

5.1 Как и в случае с *типовым Соглашением об обмене информацией по налоговым* вопросам[1], запрос информации не является предварительным сбором фактов только потому, что в нем не указаны имя или адрес (или и то, и другое) налогоплательщика, находящегося под следствием или следствием. То же самое справедливо и в тех случаях, когда имена пишутся по-разному или информация об именах и адресах представлена в другом формате. Однако в тех случаях, когда запрашивающее государство не сообщает фамилию или адрес (или и то, и другое) налогоплательщика, находящегося под следствием или следствием, запрашивающее государство должно включить другую информацию, достаточную для установления личности налогоплательщика. Аналогичным образом, пункт 1 не обязательно требует, чтобы в запросе указывалось имя и/или адрес лица, которое, как считается, владеет этой информацией. Фактически вопрос о том, насколько конкретной должна быть просьба в отношении такого лица, как правило, относится к сфере действия подпунктов a) и b) пункта 3 Статьи 26.

5.2 Стандарт "предполагаемой значимости" может быть соблюден как в случаях, касающихся одного налогоплательщика (идентифицированного по имени или иным образом), так и нескольких налогоплательщиков (идентифицированных по имени или иным образом). Если Договаривающееся государство проводит расследование в отношении конкретной группы налогоплательщиков в соответствии со своим законодательством, то любой запрос, связанный с этим расследованием, как правило, служит целям "администрирования или обеспечения соблюдения" его внутреннего налогового законодательства и, таким образом, соответствует требованиям пункта 1, при условии, что он соответствует стандарту

"предполагаемой значимости". Однако в тех случаях, когда запрос касается группы налогоплательщиков, не идентифицированных в индивидуальном порядке, зачастую будет труднее установить, что запрос не является предварительным сбором фактов, поскольку запрашивающее государство не может указать на продолжающееся расследование дел конкретного налогоплательщика, которое в большинстве случаев само по себе развеяло бы представление о том, что запрос является случайным или спекулятивным. Поэтому в таких случаях запрашивающее государство должно представить подробное описание группы и конкретных фактов и обстоятельств, которые привели к запросу, объяснение применимого законодательства и причин, по

которым имеются основания полагать, что налогоплательщики в группе, в отношении которых запрашивается информация, не соблюдали это законодательство, подкрепленное четкой фактической основой. Кроме того, он требует подтверждения того, что запрашиваемая информация будет способствовать определению соответствия налогоплательщиков, входящих в группу. Как показано в примере, приведенном в подпункте h) пункта 8, в случае группового запроса третья сторона обычно, хотя и не обязательно, активно способствует несоблюдению требований налогоплательщиков в группе, и в этом случае такое обстоятельство также должно быть описано в запросе. Кроме того, как показано в примере, приведенном в подпункте a) пункта 8.1, групповой запрос, в котором просто описывается предоставление финансовых услуг нерезидентам и упоминается возможность несоблюдения требований клиентами-нерезидентами, не соответствует стандарту предсказуемой релевантности.

5.3 Договаривающиеся государства могут согласиться с альтернативной формулировкой стандарта предсказуемой значимости, которая согласуется с областью применения данной статьи и поэтому понимается как требующая эффективного обмена информацией (например, путем замены слов "имеет предполагаемую значимость" словами "является необходимой",

"имеет значения" или "может иметь значение"). Сфера обмена информацией охватывает все налоговые вопросы без ущерба для общих норм и правовых положений, регулирующих права ответчиков и свидетелей в судебном разбирательстве. Обмен информацией по уголовным налоговым делам может также основываться на двусторонних или многосторонних договорах о взаимной правовой помощи (в той мере , в какой они применяются также к налоговым преступлениям). В целях сохранения обмена информацией в рамках Конвенции устанавливается ограничение на обмен информацией, с тем чтобы информация предоставлялась только в той мере, в какой налогообложение в соответствии с соответствующим национальным налоговым законодательством не противоречит Конвенции.

---

[1]См. пункт 58 комментария.

5.4 Информация, охватываемая пунктом 1, не ограничивается информацией о конкретных налогоплательщиках. Компетентные органы могут также обмениваться другой конфиденциальной информацией, связанной с налоговым администрированием и улучшением соблюдения требований, например, методами анализа рисков или схемами уклонения от уплаты налогов или уклонения от уплаты налогов.

5.5 Возможности помощи, предоставляемые этой статьей, не ограничиваются и не ограничиваются теми, которые содержатся в существующих международных соглашениях или других договоренностях между Договаривающимися государствами, касающихся сотрудничества в налоговых вопросах. Поскольку обмен информацией,

касающейся применения таможенных пошлин, имеет правовую основу в других международных документах, положения этих более специализированных документов, как правило, имеют преимущественную силу, и обмен информацией, касающейся таможенных пошлин, на практике не регулируется этой статьей.

6. Нижеследующие примеры направлены на разъяснение принципов, рассматриваемых в пунктах 5, 5.1 и 5.2 выше. В примерах, упомянутых в пунктах 7 и 8, обмен информацией может осуществляться в соответствии с пунктом 1 Статьи 26. В примерах, упомянутых в пункте 8.1, и при условии отсутствия дополнительной информации Договаривающиеся государства не обязаны предоставлять информацию в ответ на запрос о предоставлении информации. Приведенные примеры носят исключительно иллюстративный характер. Их следует рассматривать в свете общей цели Статьи 26, заключающейся не в ограничении сферы обмена информацией, а в обеспечении возможности обмена информацией "в максимальном объеме".

7. Применение Конвенции

a) При применении Статьи 12 государство A, резидентом которого является бенефициар, запрашивает у государства в, резидентом которого является плательщик, информацию о сумме передаваемых роялти.

b) И наоборот, для предоставления исключения, предусмотренного в Статье 12, государство спрашивает государство A, действительно ли получатель уплаченных сумм является резидентом последнего упомянутого государства и бенефициарным владельцем роялти.

c) Аналогичным образом, информация может потребоваться для надлежащего распределения налогооблагаемой прибыли между ассоциированными компаниями в различных государствах или корректировки прибыли, отраженной на счетах постоянного представительства в одном государстве и на счетах головного офиса в другом государстве (Статьи 7, 9, 23 A и 23 B).

d) Информация может потребоваться для целей применения Статьи 25.

e) При применении статей 15 и 23, а государство A, резидентом которого является работник, информирует государство B, где работа осуществляется более 183 дней, о сумме, освобожденной от налогообложения в государстве A.

8. Осуществление внутреннего законодательства

a) Компания в государстве A поставляет товары независимой компании в государстве B. Государство A желает узнать у государства B, какую цену компания в государстве заплатила за товары в целях правильного применения положений своего внутреннего законодательства.

b) Компания в государстве A продает товары через компанию в государство C (возможно, в стране с низким налогом) компании в государстве B. Эти компании могут быть связаны, а могут и не быть связаны. Между государством A и государством C нет никакой Конвенции, равно как и между государством B и государством C. B

соответствии с Конвенцией между А и в государство А в целях обеспечения правильного применения положений своего внутреннего законодательства к прибыли, получаемой компанией, расположенной на его территории, спрашивает государство в, какую цену компания в государстве В заплатила за товар.

c) Государство А для целей налогообложения компании, расположенной на его территории, запрашивает у государства В в соответствии с Конвенцией между А и в информацию о ценах, взимаемых компанией в государстве В, или группой компаний в государстве В, с которыми компания в государстве А не имеет деловых контактов, с тем чтобы иметь возможность проверить цены, взимаемые компанией в государстве А путем прямого сравнения (например, цены, взимаемые компанией или группой компаний, занимающих доминирующее положение). Следует иметь в виду, что обмен информацией в этом случае может быть сложным и деликатным делом, в частности в силу положений подпункта с) пункта 3, касающихся коммерческой и иной тайны.

d) Государство А с целью проверки налоговых льгот, заявленных компанией, расположенной на его территории, за услуги, выполняемые компанией-резидентом государства в, запрашивает подтверждение того, что стоимость услуг была надлежащим образом внесена в бухгалтерские книги и записи компании в государстве В.

e) Налоговые органы государства, а проводят налоговое расследование в отношении господина Х. На основании этого расследования налоговые органы имеют признаки того, что господин Х имеет один или несколько незадекларированных банковских счетов в банке В в государстве В. Однако государство А испытало на себе, что во избежание обнаружения вполне вероятно, что банковские счета могут быть открыты на имя родственников собственника-бенефициара. Поэтому государство А запрашивает информацию обо всех счетах в банке в собственником-бенефициаром которого является господин Х, а также обо всех счетах, принадлежащих на имя его супруги Е и его детей К и L.

f) Государство А получило информацию обо всех операциях с иностранными кредитными картами, совершенных на его территории в течение определенного года. Государство А обработало эти данные и начало расследование, которое выявило все номера кредитных карт, в которых частота и характер операций, а также тип использования в течение этого года свидетельствуют о том, что держатели карт были налоговыми резидентами государства А. Государство А не может получить эти имена, используя регулярные источники информации, доступные в рамках его внутренней налоговой процедуры, поскольку соответствующая информация не находится во владении или под контролем лиц, находящихся под его юрисдикцией. Номера кредитных карт идентифицируют эмитента таких карт как банк В в государстве В. На основании открытого запроса или расследования государство А направляет запрос о предоставлении информации государству в, запрашивая имя, адрес и дату рождения

владельцев конкретных карт, выявленных в ходе его расследования, а также любого другого лица, имеющего полномочия подписывать эти карты. Государство А предоставляет соответствующие номера индивидуальных кредитных карт и далее предоставляет вышеуказанную информацию, чтобы продемонстрировать предсказуемую актуальность запрашиваемой информации для его расследования и в более общем плане для администрирования и обеспечения соблюдения его налогового законодательства.

g) Компания А, резидент государства А, принадлежит иностранной незарегистрированной компании В, резидент государства В. Налоговые органы государства А подозревают, что менеджеры X, Y и Z компании А прямо или косвенно владеют компанией В. Если бы это было так, то дивиденды, полученные компанией В от компании А, подлежали бы налогообложению в их руках как акционеров-резидентов в соответствии с правилами контролируемых государством А иностранных компаний. Подозрение основано на информации, предоставленной налоговым органам государства А бывшим сотрудником компании А. Столкнувшись с этими утверждениями, три менеджера компании а отрицают наличие какой-либо доли собственности в компании В. Налоговые органы государства А исчерпали средства получения информации о собственности на компанию В. Государство А теперь запрашивает у государства В информацию о том, являются ли X, Y и Z акционерами компании В. Кроме того, учитывая, что собственность в таких случаях часто осуществляется через, например, подставные компании и номинальных акционеров, оно запрашивает у государства в информацию о том, являются ли X, Y и Z косвенно владельцами доли собственности в компании В. Если государство В не может определить, является ли X, Y или Z имеет косвенный интерес, информация запрашивается об акционере (акционерах) для продолжения расследования[1].

h) поставщик финансовых услуг В зарегистрирован в государстве В. Налоговые органы государства А обнаружили, что В продает финансовый продукт резидентам государства А, используя вводящую в заблуждение информацию, предполагающую, что этот продукт устраняет обязательство государства А по подоходному налогу с дохода, накопленного в рамках этого продукта. Продукт требует, чтобы был открыт счет в компании В, через который осуществляется инвестирование. Налоговые органы государства А выпустили предупреждение налогоплательщикам, предупреждая всех налогоплательщиков о продукте и разъясняя, что он не достигает предполагаемого налогового эффекта и что доход, полученный от продукта, должен быть отражен в отчетности. Тем не менее, В продолжает продавать продукт на веб-сайте, и государство А имеет доказательства того, что оно также продает продукт через сеть консультантов. Государство А уже обнаружило несколько налогоплательщиков-резидентов, которые инвестировали в этот продукт, и все они не сообщили о доходах, полученных от своих

инвестиций. Государство А исчерпало свои внутренние средства получения информации о личности своих резидентов, которые инвестировали в этот продукт. Государство А запрашивает у компетентного органа государства в информацию обо всех резидентах государства а, которые (i) имеют счет в банке В и (ii) инвестировали средства в финансовый продукт. В запросе государство А предоставляет вышеуказанную информацию, включая подробную информацию о финансовом продукте и ходе его расследования.

8.1 Ситуации, когда Договаривающиеся государства не обязаны предоставлять информацию в ответ на запрос о предоставлении информации, предполагая, что дополнительная информация не предоставляется

a) Банк В — это банк, учрежденный 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, а также остатки на счетах (включая информацию о любых финансовых

---

[1]В тех случаях, когда государству В становится известно о фактах, ставящих под сомнение предсказуемость релевантности части информации об акционерах, компетентные органы должны

проконсультироваться, и государство В может попросить государство А уточнить предсказуемость релевантности в свете этих фактов, как это обсуждается в пункте 5.

активах, хранящихся на таких счетах) резидентов государства А, которые имеют счет в банке В в государстве В, владеют правом подписи или имеют выгодный интерес в счете в банке В в государстве В. В запросе говорится, что банк в, как известно, имеет большую группу иностранных владельцев счетов, но не содержит никакой дополнительной информации.

b) Компания В — это компания, созданная в государстве В. Государство А запрашивает имена всех акционеров компании В, резидентов государства А, а также информацию обо всех дивидендных выплатах, произведенных таким акционерам. Запрашивающее государство А указывает, что компания В имеет значительную деловую активность в государстве А и поэтому, вероятно, имеет акционеров-резидентов государства А. В запросе далее говорится, что хорошо известно , что налогоплательщики часто не раскрывают доходы или активы из иностранных источников.

9. Правило, изложенное в пункте 1, позволяет обмениваться информацией тремя различными способами:

a) по запросу, с учетом особого случая, понимается, что в первую очередь следует полагаться на регулярные источники информации, доступные в соответствии с

внутренней процедурой налогообложения, прежде чем обращаться с запросом о предоставлении информации к другому государству;

b) автоматически, например, когда информация об одной или различных категориях доходов, имеющих свой источник в одном Договаривающемся государстве и полученных в другом Договаривающемся государстве, систематически передается другому государству*;* см. рекомендации Совета ОЭСР C(97)29/FINAL от 13 марта 1997 года *(рекомендация об использовании налоговых идентификационных номеров в международном контексте)* и C(2001)28/FINAL от 22 марта 2001 года *(рекомендация об использовании типового меморандума ОЭСР о взаимопонимании по автоматическому обмену информацией для целей налогообложения);*

c) спонтанно, например, в случае, когда государство приобрело в результате определенных расследований информацию, которая, как оно полагает, представляет интерес для другого государства.

9.1 Эти три формы обмена (по запросу, автоматический и спонтанный) также могут быть объединены. Следует также подчеркнуть, что данная статья не ограничивает возможности обмена информацией этими методами и что Договаривающиеся государства могут использовать другие методы для получения информации, которая может иметь отношение к обоим Договаривающимся государствам, такие как одновременные проверки, налоговые проверки за рубежом и общеотраслевой обмен информацией. Эти методы полностью описаны в публикации "[1], 1994 г. и могут быть обобщены следующим образом:

— одновременная экспертиза-это договоренность между двумя или более сторонами о одновременном рассмотрении каждой из них на своей территории налоговых дел налогоплательщика (налогоплательщиков), в которых они имеют общий или связанный интерес, с целью обмена любой соответствующей информацией, которую они таким образом получают (см. рекомендацию Совета ОЭСР C (92) 81 от 23 июля 1992 года о типовом соглашении ОЭСР о проведении одновременных проверок);

— налоговая экспертиза за рубежом позволяет получить информацию в присутствии представителей компетентного органа запрашивающего Договаривающегося государства. В той мере, в какой это допускается его внутренним законодательством, Договаривающееся государство может разрешить уполномоченным представителям

---

1 *"Обмен налоговой информацией между странами-членами ОЭСР: обзор текущих практик"* -ОЭСР, Париж

другого Договаривающегося государства въезжать в первое Договаривающееся государство для проведения собеседований с физическими лицами или изучения их бухгалтерских книг и записей, а также присутствовать при таких собеседованиях или

проверках, проводимых налоговыми органами первого Договаривающегося государства, в соответствии с процедурами, взаимно согласованными компетентными органами. Такая просьба может возникнуть, например, в тех случаях, когда налогоплательщику в одном Договаривающемся государстве разрешается вести учет в другом Договаривающемся государстве. Этот вид помощи предоставляется на взаимной основе. Законодательство и практика разных стран различаются в отношении объема прав, предоставляемых иностранным налоговым чиновникам. Например, существуют государства, в которых иностранному налоговому должностному лицу будет запрещено какое-либо активное участие в расследовании или экспертизе на территории страны; существуют также государства, в которых такое участие возможно только с согласия налогоплательщика. Совместная Конвенция Совета Европы/ОЭСР о взаимной административной помощи в налоговых вопросах конкретно касается налоговых проверок за рубежом в своей Статье 9;

— общепромышленный обмен информацией — это обмен налоговой информацией, особенно касающейся всего сектора экономики (например, нефтяной или фармацевтической промышленности, банковского сектора и т. д.), а не налогоплательщиков, в частности.

10 . Решение о том, каким образом будет осуществляться согласованный в Конвенции обмен информацией, может быть принято компетентными органами Договаривающихся государств. Например, Договаривающиеся государства, возможно, пожелают использовать электронные или другие коммуникационные и информационные технологии, включая соответствующие системы безопасности, для повышения своевременности и качества обмена информацией. Договаривающиеся государства, которые в соответствии со своим законодательством обязаны соблюдать законы о защите данных, могут пожелать включить в свои двусторонние Конвенции положения, касающиеся защиты передаваемых персональных данных. Защита данных касается прав и основных свобод человека, и, в частности, права на неприкосновенность частной жизни, в том, что касается автоматической обработки персональных данных. См., например, Конвенцию Совета Европы о защите физических лиц в отношении автоматической обработки персональных данных от 28 января 1981 года.

10.1 До 2000 года этот пункт разрешал только обмен информацией и использование информации в отношении налогов, охватываемых Конвенцией в соответствии с общими правилами Статьи 2. В своей формулировке этот пункт не обязывает запрашиваемое государство выполнять просьбу о предоставлении информации относительно введения налога с продаж, поскольку такой налог не охватывается Конвенцией. Затем в этот пункт были внесены поправки, с тем чтобы он распространялся на обмен информацией о любом налоге, взимаемом от имени Договаривающихся государств или их политических подразделений или местных

органов власти, и позволял использовать обмен информацией для целей применения всех таких налогов. Однако некоторые Договаривающиеся государства могут быть не в состоянии обмениваться информацией или использовать информацию, полученную от партнера по договору, в отношении налогов, которые не охватываются Конвенцией в соответствии с общими правилами Статьи 2. Такие государства могут свободно ограничивать сферу применения пункта 1 настоящей статьи налогами, охватываемыми Конвенцией.

10.2 В некоторых случаях Договаривающемуся государству может потребоваться получить информацию в определенной форме для удовлетворения своих доказательственных или иных правовых требований. Такие формы могут включать показания свидетелей и заверенные копии подлинных документов. Договаривающимся государствам следует стремиться, насколько это возможно, удовлетворять такие просьбы. В соответствии с пунктом 3 запрашиваемое государство может отказать в предоставлении информации в конкретной запрашиваемой форме, если, например, запрашиваемая форма не известна или не разрешена в соответствии с его законодательством или административной практикой. Отказ в предоставлении информации в запрашиваемой форме не влияет на обязательство по предоставлению информации.

10.3 Ничто в Конвенции не препятствует применению положений этой статьи к обмену информацией, существовавшему до вступления Конвенции в силу, при условии , что помощь в отношении этой информации оказывается после вступления Конвенции в силу и вступления в силу положений этой статьи. Однако Договаривающиеся государства могут счесть полезным уточнить, в какой мере положения настоящей статьи применимы к такой информации, в частности, когда положения этой Конвенции будут иметь силу в отношении налогов, возникающих или взимаемых с определенного периода времени.

10.4 Договаривающиеся государства, возможно, пожелают повысить оперативность и своевременность обмена информацией в соответствии с настоящей статьей путем согласования сроков предоставления информации. Договаривающиеся государства могут сделать это, добавив в текст Конвенции следующую формулировку Статьи:

6. Компетентные органы Договаривающихся государств могут договориться о сроках предоставления информации в соответствии с настоящей статьей. В отсутствие такого соглашения информация должна быть предоставлена как можно скорее и, за исключением случаев, когда задержка вызвана юридическими препятствиями, в течение следующих сроков:

a) Если налоговые органы запрашиваемого Договаривающегося государства уже располагают запрашиваемой информацией, такая информация должна быть представлена 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 представлена компетентному органу другого Договаривающегося государства в течение шести месяцев с момента получения запроса на информацию.

При условии соблюдения других условий настоящей статьи обмен информацией считается осуществленным в соответствии с положениями настоящей статьи, даже если он был представлен после истечения указанных сроков.

10.5 Положения подпунктов a) и b) факультативного пункта 6, упомянутые в пункте 10.4, устанавливают стандарт по умолчанию для сроков, который будет применяться в тех случаях, когда компетентные органы не заключили иного соглашения о более длительных или более коротких сроках. Стандартные сроки по умолчанию составляют два месяца с момента получения запроса на информацию, если запрашиваемая информация уже находится в распоряжении налоговых органов запрашиваемого Договаривающегося государства, и шесть месяцев во всех других случаях. Несмотря на стандартные сроки по умолчанию 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 там, где запрос носит сложный характер. В таком случае компетентный орган запрашивающего Договаривающегося государства не должен необоснованно отказывать в удовлетворении просьбы компетентного органа запрашиваемого Договаривающегося государства в течение более длительного времени . Если запрашиваемое Договаривающееся государство не может представить запрашиваемую информацию в установленный срок из-за юридических препятствий (например, из-за продолжающегося судебного разбирательства по поводу оспаривания налогоплательщиком действительности запроса или продолжающегося судебного разбирательства по поводу внутренней процедуры уведомления типа, описанного в пункте 14.1), это не будет нарушением сроков.

10.6 Последнее предложение факультативного пункта 6, упомянутого в пункте 10.4, которое гласит: "при условии соблюдения других условий настоящей статьи информация считается обмененной в соответствии с положениями настоящей статьи, даже если она представлена после истечения этих сроков", ясно указывает, что никакие возражения против использования или приемлемости информации, обмененной в соответствии с настоящей статьей, не могут основываться на том факте, что информация была обменена после истечения сроков, согласованных компетентными органами, или сроков неисполнения обязательств, предусмотренных в этом пункте.

Пункт 2

11 . Взаимная помощь между налоговыми администрациями возможна только в том случае, если каждая администрация будет уверена, что другая администрация будет относиться с должным доверием к информации, которую она получит в ходе их

сотрудничества. Правила конфиденциальности, изложенные в пункте 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 письма с запросом информации. В то же время подразумевается, что запрашиваемое государство может раскрыть минимальную информацию, содержащуюся в письме компетентного органа (но не само письмо), необходимую для того, чтобы запрашиваемое государство могло получить или предоставить запрашиваемую информацию запрашивающему государству, не подрывая усилий запрашивающего государства. Однако если судебное разбирательство или аналогичные действия в соответствии с внутренним законодательством запрашиваемого государства требуют раскрытия самого письма компетентного органа, компетентный орган запрашиваемого государства может раскрыть такое письмо, если запрашивающее государство не укажет иное. Сохранение тайны в принимающем Договаривающемся государстве является вопросом внутреннего законодательства. Поэтому в пункте 2 предусматривается, что информация, передаваемая в соответствии с положениями Конвенции, считается секретной в государстве пребывания таким же образом, как и информация, полученная в соответствии с внутренним законодательством этого государства. Санкции за нарушение такой тайны в этом государстве будут регулироваться административным и уголовным законодательством этого государства. В ситуациях, когда запрашиваемое государство определяет, что запрашивающее государство не выполняет своих обязанностей 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 даст надлежащих гарантий того, что эти обязанности действительно будут соблюдены. При необходимости компетентные органы могут заключать конкретные соглашения или меморандумы о взаимопонимании относительно конфиденциальности информации, которой обмениваются в соответствии с настоящей статьей.

12 . С учетом положений пунктов 12.3 и 12.4 полученная информация может быть раскрыта только лицам и органам, участвующим в оценке или сборе, принудительном исполнении или судебном преследовании в отношении, определении апелляций в отношении налогов, в отношении которых информация может быть обменена в соответствии с первым предложением пункта 1, или надзору за вышеуказанным. Это означает, что информация также может быть передана налогоплательщику, его доверенному лицу или свидетелям. Это также означает, что информация может быть раскрыта государственным или судебным органам, уполномоченным решать, следует ли предоставлять такую информацию налогоплательщику, его доверенному лицу или свидетелям. Информация, полученная Договаривающимся государством, может

использоваться такими лицами или органами только для целей, упомянутых в пункте 2. кроме того, информация, охватываемая пунктом 1, независимо от того, является ли она специфичной для налогоплательщиков или нет, не должна раскрываться лицам или органам, не упомянутым в пункте 2, независимо от внутренних законов о раскрытии информации, таких как свобода информации или другое законодательство, которое обеспечивает более широкий доступ к правительственным документам.

12.1 Информация также может быть раскрыта надзорным органам. К таким надзорным органам относятся органы, осуществляющие надзор за налоговым администрированием, и правоохранительные органы в рамках общей администрации правительства Договаривающегося государства. Однако в ходе своих двусторонних переговоров Договаривающиеся государства могут отступить от этого принципа и согласиться исключить раскрытие информации таким контролирующим органам.

12.2 Информация, полученная Договаривающимся государством, не может быть раскрыта третьей стране, если только в двустороннем договоре между Договаривающимися государствами не содержится прямого положения, разрешающего такое раскрытие.

12.3 Информация, которой обмениваются для целей налогообложения, может представлять ценность для принимающего государства в дополнение к целям, указанным 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, эта информация может использоваться для других целей в соответствии с законодательством обоих государств и, во- вторых, компетентный орган государства-поставщика разрешает такое использование. Она позволяет налоговым органам принимающего государства обмениваться налоговой информацией с другими правоохранительными органами и судебными органами этого государства по некоторым высокоприоритетным вопросам (например, по борьбе с отмыванием денег, коррупцией, финансированием терроризма). Когда принимающее государство желает использовать информацию для дополнительной цели (т. е. неналоговой цели), принимающее государство должно указать предоставляющему государству другую цель, для которой оно желает использовать информацию, и подтвердить, что принимающее государство может использовать информацию для такой другой цели в соответствии со своим законодательством. В тех случаях, когда государство-поставщик в состоянии сделать это с учетом, в частности, международных соглашений или других договоренностей между Договаривающимися государствами, касающихся взаимной помощи между другими правоохранительными органами и судебными органами, компетентный орган государства-поставщика, как правило, должен разрешить такое использование в других целях, если информация может быть использована для аналогичных целей в государстве-поставщике. Правоохранительные органы и

судебные органы, получающие информацию в соответствии с последним предложением пункта 2, должны рассматривать эту информацию как конфиденциальную в соответствии с принципами пункта 2.

12.4 Признается, что Договаривающиеся государства могут пожелать достичь общей цели, заложенной в последнем предложении пункта 2, другими способами, и они 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 предоставлять эту информацию для использования в других целях, разрешенных положениями действующего между Договаривающимися государствами договора о взаимной правовой помощи, который допускает обмен налоговой информацией.

13 . Как указано в пункте 12, полученная информация может быть доведена до сведения указанных лиц и органов и на основании третьего предложения пункта 2 настоящей статьи может быть раскрыта ими в открытых судебных заседаниях или в решениях, раскрывающих наименование налогоплательщика. Как только информация используется в открытом судебном разбирательстве или в судебных решениях и таким образом становится общедоступной, становится ясно, что с этого момента такая информация может цитироваться из судебных дел или решений для других целей даже в качестве возможного доказательства. Но это не означает, что лица и органы, упомянутые в пункте 2, имеют право предоставлять по запросу дополнительную полученную информацию. Если одно или оба Договаривающихся государства возражают против того, чтобы информация была предана гласности судами таким образом, или, после того как информация была предана гласности таким образом, против того, чтобы информация использовалась в других целях, поскольку это не является обычной процедурой в соответствии с их внутренним законодательством, они должны прямо заявить об этом в своей Конвенции.

Пункт 3

14 . Этот пункт содержит определенные ограничения в отношении основного правила в пользу запрашиваемого государства. Во-первых, в этом пункте содержится разъяснение о том, что Договаривающееся государство не обязано выходить за рамки своего внутреннего законодательства и административной практики, предоставляя информацию в распоряжение другого Договаривающегося государства. Однако внутренние положения, касающиеся налоговой тайны, не должны толковаться как препятствующие обмену информацией в соответствии с настоящей статьей. Как уже упоминалось выше, власти запрашивающего государства обязаны соблюдать тайну в отношении информации, полученной в соответствии с настоящей статьей.

14.1 Законодательство некоторых стран предусматривает процедуры уведомления лица, предоставившего информацию, и/или налогоплательщика, в отношении которого

проводится запрос, до предоставления информации. Такие процедуры уведомления могут быть важным аспектом прав, предусмотренных внутренним законодательством. Они могут помочь предотвратить ошибки (например, в случаях ошибочной идентификации личности) и облегчить обмен (позволяя налогоплательщикам, получившим уведомление, добровольно сотрудничать с налоговыми органами запрашивающего государства). Вместе с тем процедуры уведомления не должны применяться таким образом, чтобы в конкретных обстоятельствах запроса они подрывали усилия запрашивающего государства. Иными словами, они не должны препятствовать или неоправданно задерживать эффективный обмен информацией. Например, процедуры уведомления должны допускать исключения из предварительного уведомления, например в тех случаях, когда запрос на информацию носит очень срочный характер или уведомление может подорвать шансы на успех расследования, проводимого запрашивающим государством. Договаривающееся государство, которое в соответствии со своим внутренним законодательством обязано уведомить лицо, предоставившее информацию, и/или налогоплательщика о том, что предлагается обмен информацией, должно письменно проинформировать своих партнеров по договору о том, что оно имеет это требование и каковы последствия для его обязательств в отношении взаимной помощи. Такая информация должна предоставляться другому Договаривающемуся государству при заключении Конвенции и впоследствии при изменении соответствующих правил.

15 . Кроме того, запрашиваемому государству не нужно заходить так далеко, чтобы осуществлять административные меры, которые не допускаются в соответствии с законами или практикой запрашивающего государства, или предоставлять информацию, которая не может быть получена в соответствии с законами или в ходе обычной административной деятельности запрашивающего государства. Из этого следует, что Договаривающееся государство не может воспользоваться преимуществами информационной системы другого Договаривающегося государства, если она шире его собственной системы. Таким образом, государство может отказать в предоставлении информации в тех случаях, когда запрашивающее государство по закону не может получить или предоставить такую информацию или когда административная практика запрашивающего государства (например, непредоставление достаточных административных ресурсов) приводит к отсутствию взаимности. Вместе с тем признается, что слишком строгое применение принципа взаимности может помешать эффективному обмену информацией и что взаимность следует толковать широко и прагматично. Разные страны обязательно будут иметь разные механизмы получения и предоставления информации. Различия в практике и процедурах не должны использоваться в качестве основания для отказа в просьбе, если только последствия этих различий не будут существенным образом ограничивать общую способность запрашивающего государства получать и предоставлять

информацию, если само запрашивающее государство получило законный запрос от запрашиваемого государства. Следует отметить, что если Договаривающееся государство применяет в соответствии с пунктом 5 меры, обычно не предусмотренные его внутренним законодательством или практикой, такие как доступ к банковской информации и обмен ею, то это государство имеет равное право запрашивать аналогичную информацию у другого Договаривающегося государства. Это полностью соответствовало бы принципу взаимности, который лежит в основе подпунктов a) и b) пункта 3.

15.1 Принцип взаимности не применяется в тех случаях, когда правовая система или административная практика только одной страны предусматривает определенную процедуру. Например, страна, которую просят предоставить информацию, не может указать на отсутствие в стране, запрашивающей информацию, правящего режима и отказать в предоставлении информации о принятом ею решении, основываясь на аргументе взаимности. Разумеется, в тех случаях, когда сама запрашиваемая информация не может быть получена в соответствии с законодательством или в рамках обычной административной практики запрашивающего государства, запрашиваемое государство может отклонить такой запрос.

15.2 Большинство стран признают в соответствии со своим внутренним законодательством, что информация не может быть получена от лица в той мере, в какой такое лицо может претендовать на привилегию против самообвинения. Поэтому запрашиваемое государство может отказать в предоставлении информации, если запрашивающее государство в силу своих собственных правил самообвинения не могло бы получить эту информацию при аналогичных обстоятельствах. Однако на практике привилегия против самооговора не должна иметь практически никакого применения в связи с большинством информационных запросов. Привилегия против самооговора является личной и не может быть востребована лицом, которое само не подвергается риску уголовного преследования. Подавляющее большинство информационных запросов направлено на получение информации от третьих лиц, таких как банки, посредники или другая сторона контракта, а не от лица, находящегося под следствием. Кроме того, привилегия против самооговора обычно не распространяется на других лиц, кроме физических лиц.

16 . Информация считается доступной в ходе обычной административной деятельности, если она находится в распоряжении налоговых органов или может быть получена ими в ходе обычной процедуры определения налога, которая может включать проведение специальных расследований или специальных проверок хозяйственных счетов налогоплательщика или других лиц, при условии, что налоговые органы будут проводить аналогичные расследования или проверки в своих собственных целях. Этот пункт предполагает, конечно, 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 эта информация может храниться одним из нескольких поставщиков услуг, указанных в запросе и установленных в другом Договаривающемся государстве. В этом случае ожидается, что запрашиваемое государство сможет получить и предоставить такую информацию в той мере, в какой такая информация находится у одного из поставщиков услуг, указанных в запросе. Отвечая на запрос, запрашиваемое государство должно руководствоваться общей целью Статьи 26, которая заключается в том, чтобы разрешить обмен информацией "в максимальном объеме", и может учитывать важность запрашиваемой информации для запрашивающего государства в связи с административным бременем для запрашиваемого государства.

16.1 Подпункты a) и b) пункта 3 не позволяют запрашиваемому государству отклонять просьбу, если применяется пункт 4 или 5. Пункт 5 будет применяться, например, в ситуациях, когда неспособность запрашиваемого государства получить информацию конкретно связана с тем фактом, что запрашиваемая информация, как считается, находится в распоряжении банка или другого финансового учреждения. Таким образом, применение пункта 5 включает ситуации, в которых полномочия налоговых органов по сбору информации в отношении информации, находящейся в распоряжении банков и других финансовых учреждений, подчиняются иным требованиям, чем те, которые обычно применяются в отношении информации, находящейся в распоряжении лиц, не являющихся банками или другими финансовыми учреждениями. Это может быть, например, тот случай, когда налоговые органы могут осуществлять свои полномочия по сбору информации только в отношении информации , хранящейся в банках и других финансовых учреждениях, в тех случаях, когда имеется конкретная информация о налогоплательщике, находящемся под следствием или расследованием. Это также относится к тем случаям, 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, предположительно владеющего запрашиваемой информацией, чем степень вероятности, требуемая для использования мер по сбору информации в отношении информации, предположительно находящейся в распоряжении лиц, не являющихся банками или финансовыми учреждениями.

17 . Запрашиваемое государство вправе отказать в предоставлении информации в случаях, указанных в пунктах выше. Однако если оно предоставляет запрашиваемую информацию, то оно остается в рамках соглашения об обмене информацией, которое закреплено в Конвенции; следовательно, нельзя возражать против того, что это государство не соблюдает обязательство хранить тайну.

18 . Если структура информационных систем двух Договаривающихся государств очень различна, то условия, предусмотренные подпунктами a) и d) пункта 3, приведут к тому, что Договаривающиеся государства будут обмениваться очень небольшим количеством информации или, возможно, вообще никакой информацией. В таком случае Договаривающиеся государства могут счесть целесообразным расширить сферу обмена информацией.

18.1 Если Договаривающиеся государства не условились об ином, можно предположить, что запрашиваемая информация может быть получена запрашивающим государством в аналогичной ситуации, если это государство не указало на обратное.

19 . В дополнение к указанным выше ограничениям в подпункте c) пункта 3 содержится оговорка, касающаяся раскрытия определенной секретной информации. Тайны, упомянутые в этом подпункте, не следует понимать в слишком широком смысле. Прежде чем ссылаться на это положение, Договаривающееся государство должно тщательно взвесить, действительно ли интересы налогоплательщика оправдывают его применение. В противном случае ясно, что слишком широкое толкование во многих случаях сделало бы неэффективным обмен информацией, предусмотренный в Конвенции. Замечания, сделанные в пункте 17 выше, применимы и в этом случае. Запрашиваемому государству при защите интересов своих налогоплательщиков предоставляется определенная свобода действий по отказу от запрашиваемой информации, но если оно намеренно предоставляет информацию, то налогоплательщик не может ссылаться на нарушение правил сохранения тайны.

19.1 При обсуждении вопроса о применении правил секретности Договаривающемуся государству следует также принимать во внимание правила конфиденциальности, содержащиеся в пункте 2 Статьи. Внутреннее законодательство и практика запрашивающего государства вместе с обязательствами, налагаемыми в соответствии с пунктом 2, могут гарантировать, что информация не может использоваться в тех видах несанкционированных целей, против которых призваны защищать правила коммерческой или иной тайны. Таким образом, Договаривающееся государство может принять решение о предоставлении информации, если оно сочтет, что нет разумных оснований предполагать, что соответствующий налогоплательщик может понести какие-либо неблагоприятные последствия, несовместимые с обменом информацией.

19.2 В большинстве случаев обмена информацией не возникает вопроса о коммерческой, коммерческой или иной тайне. Под коммерческой или коммерческой тайной обычно понимаются факты и обстоятельства, имеющие существенное экономическое значение, которые могут быть использованы практически и несанкционированное использование которых может привести к серьезному ущербу (например, может привести к финансовым трудностям). Определение, исчисление или сбор налогов как таковые не могут считаться результатом серьезного ущерба.

Финансовая информация, включая бухгалтерские книги и отчеты, по своей природе не является коммерческой, коммерческой или иной тайной. Однако в некоторых ограниченных случаях раскрытие финансовой информации может привести к раскрытию коммерческой, коммерческой или иной тайны. Например, запрос информации о некоторых записях о закупках может вызвать такой вопрос, если раскрытие такой информации выявило запатентованную формулу, используемую при изготовлении продукта. Защита такой информации может также распространяться на информацию, находящуюся во владении третьих лиц. Например, банк может держать на рассмотрении заявку на патент для безопасного хранения или секретный торговый процесс или Формула могут быть описаны в кредитной заявке или в контракте, находящемся в распоряжении банка. При таких обстоятельствах детали торговой, коммерческой или иной тайны должны быть изъяты из документов, а остальная финансовая информация должна быть обменена соответствующим образом.

19.3 Запрашиваемое государство может отказать в раскрытии информации, касающейся конфиденциальных сообщений между адвокатами, солиситорами или другими признанными законными представителями в их роли как таковых и их клиентами, в той мере, в какой эти сообщения защищены от разглашения в соответствии с внутренним законодательством. Однако объем защиты, предоставляемой таким конфиденциальным сообщениям, должен быть узко определен. Такая защита не распространяется на документы или записи, переданные адвокату, адвокату или другому признанному законному представителю в попытке защитить такие документы или записи от раскрытия, требуемого законом. Кроме того, информация о личности такого лица, как директор или собственник-бенефициар компании, как правило, не защищена в качестве конфиденциальной информации. Хотя сфера защиты, предоставляемой конфиденциальным сообщениям, может различаться между государствами, она не должна быть чрезмерно широкой, чтобы препятствовать эффективному обмену информацией. Сообщения между адвокатами, адвокатами или другими признанными законными представителями и их клиентами являются конфиденциальными только в том случае и в той мере, в какой такие представители действуют в качестве адвокатов, адвокатов или других признанных законных представителей, а не в ином качестве, таком как номинальные акционеры, доверенные лица, учредители, директора компании или по доверенности представлять компанию в ее деловых делах. Утверждение о том, что информация охраняется как конфиденциальное сообщение между адвокатом, адвокатом или другим признанным законным представителем и его клиентом, должно рассматриваться исключительно в Договаривающемся государстве в соответствии с законодательством которого оно возникает. Таким образом, не предполагается, что суды запрашиваемого государства должны выносить решения по искам, основанным на законах запрашивающего государства.

19.4 Договаривающиеся государства, желающие прямо указать на защиту, предоставляемую конфиденциальным сообщениям между клиентом и адвокатом, адвокатом или другим признанным законным представителем, могут сделать это, добавив в конце пункта 3 следующий текст:

d) получать или предоставлять информацию, которая раскрывала бы конфиденциальные сообщения между клиентом и адвокатом, адвокатом или иным признанным законным представителем, если такие сообщения являются:

(i) произведено с целью получения или предоставления юридической консультации или

(ii) произведено для целей использования в существующих или планируемых судебных разбирательствах.

19.5 Пункт 3 также содержит ограничение в отношении информации, касающейся жизненно важных интересов самого государства. С этой целью предусматривается, что Договаривающиеся государства не обязаны предоставлять информацию, раскрытие которой противоречило бы общественной практике (ordre public). Однако это ограничение должно быть актуально только в крайних случаях. Например, такой случай может возникнуть, если налоговое расследование в запрашивающем государстве было мотивировано политическими, расовыми или религиозными преследованиями. Это ограничение может также применяться в тех случаях, когда информация составляет государственную тайну, например конфиденциальная информация, находящаяся в распоряжении спецслужб, разглашение которой противоречило бы жизненно важным интересам запрашиваемого государства. Таким образом, вопросы общественной практики (ordre public) редко возникают в контексте обмена информацией между партнерами по договору.

Пункт 4

19.6 В 2005 году был добавлен пункт 4, в котором прямо говорится об обязательстве обмениваться информацией в ситуациях, когда запрашиваемая информация не требуется запрашиваемому государству для целей внутреннего налогообложения. До добавления пункта 4 это обязательство прямо не указывалось в статье, но было подтверждено практикой стран- членов, которая показала, что при сборе информации, запрашиваемой партнером по договору, Договаривающиеся государства часто используют специальные следственные полномочия, предусмотренные их законодательством, для целей взимания своих внутренних налогов, даже если они сами не нуждаются в этой информации для этих целей. Этот принцип также изложен в докладе об улучшении доступа к банковской информации для целей налогообложения[1].

19.7 В соответствии с пунктом 4 Договаривающиеся государства должны использовать свои

меры по сбору информации, даже если они применяются исключительно для предоставления информации другому Договаривающемуся государству и независимо от того, может ли эта информация все еще собираться или использоваться для целей внутреннего налогообложения в запрашиваемом Договаривающемся государстве. Так, например, любые ограничения на способность запрашиваемого Договаривающегося государства получать информацию от лица для целей внутреннего налогообложения в момент запроса (например, в связи с истечением срока давности в соответствии с внутренним законодательством запрашиваемого государства или предварительным завершением проверки) не должны ограничивать его способность 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. Пункт 4 не обязывает запрашиваемое Договаривающееся государство предоставлять информацию в обстоятельствах, когда оно пыталось получить запрашиваемую информацию, но считает, что эта информация более не существует после истечения срока хранения внутренней записи. Однако в тех случаях, когда запрашиваемая информация все еще имеется, несмотря на истечение такого срока хранения, запрашиваемое государство не может отказать в обмене имеющейся информацией. Договаривающимся государствам следует обеспечить, чтобы надежные учетные записи велись в течение пяти и более лет.

---

[1]ОЭСР, Париж, 2000 год (в пункте 21 b).

19.8 Во втором предложении пункта 4 указывается, что обязательство, содержащееся в пункте 4, подпадает под ограничения пункта 3, но также предусматривается, что такие ограничения не могут толковаться как основание для отказа в предоставлении информации в тех случаях, когда законодательство или практика той или иной страны включают требование о внутреннем налоговом проценте . Таким образом, хотя запрашиваемое государство не может ссылаться на пункт 3 и утверждать, что в соответствии со своим внутренним законодательством или практикой оно предоставляет информацию, в которой оно заинтересовано, только для своих собственных налоговых целей, оно может, например, отказать в предоставлении информации в той мере, в какой предоставление этой информации раскрывает коммерческую тайну.

19.9 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 внутреннего налогового интереса к 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 пункт, 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, может ли это Договаривающееся государство нуждаться в такой информации для своих собственных налоговых целей.

Пункт 5

19.10 Пункт 1 налагает на Договаривающееся государство прямое обязательство обмениваться всеми видами информации. Пункт 5 призван обеспечить, чтобы ограничения пункта 3 не могли быть использованы для предотвращения обмена информацией, находящейся в распоряжении банков, других финансовых учреждений, номинальных держателей, агентов и фидуциариев, а также информацией о владельцах. Хотя пункт 5, который был добавлен в 2005 году, представляет собой изменение структуры этой статьи, его не следует толковать как предполагающий, что предыдущий вариант этой статьи не разрешал обмен такой информацией. Подавляющее большинство стран-членов ОЭСР уже обменивались такой информацией в соответствии с предыдущим вариантом этой статьи, и добавление пункта 5 лишь отражает нынешнюю практику.

19.11 Пункт 5 предусматривает, что Договаривающееся государство не должно отказывать в предоставлении информации партнеру по договору только потому, что эта информация находится в распоряжении банка или другого финансового учреждения. Таким образом, пункт 5 заменяет собой пункт 3 в той мере, в какой пункт 3 в противном случае позволил бы запрашиваемому Договаривающемуся государству отказать в предоставлении информации на основании банковской тайны. Добавление этого пункта к статье отражает международную тенденцию в этой области, отраженную в типовом соглашении об обмене информацией по налоговым вопросам и описанную в докладе, улучшая доступ к банковской информации для целей налогообложения[1]. В соответствии с этим докладом доступ к информации, находящейся в распоряжении банков или других финансовых учреждений, может осуществляться прямым или косвенным образом в рамках судебного или административного процесса. Процедура косвенного доступа не должна быть настолько обременительной и длительной, чтобы служить препятствием для доступа к банковской информации.

---

[1]ОЭСР, Париж, 2000 год

19.12 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 Договаривающееся государство имеет закон, согласно которому вся информация, находящаяся в распоряжении фидуциария, рассматривается как " профессиональная тайна" только потому, что она находится в распоряжении фидуциария, такое государство не может использовать такой закон в качестве основания для отказа в предоставлении информации другому Договаривающемуся государству. Обычно говорят, что лицо действует в "положение доверенного лица", когда бизнес, который это лицо осуществляет, или деньги или имущество, которыми это лицо управляет, не является его собственным или для его собственной выгоды, но для выгоды другого лица, в отношении которого фидуциарий находится в отношениях, подразумевающих и требующих доверия и доверия с одной стороны и добросовестности с другой стороны, например доверительного управляющего. Термин "агентство" очень широк и включает в себя все формы поставщиков корпоративных услуг (например, агенты по созданию компаний, трастовые компании, зарегистрированные агенты, юристы).

19.13 Наконец, в пункте 5 говорится, что Договаривающееся государство не должно отказывать в предоставлении информации только потому, что она касается доли собственности в каком-либо лице, включая компании и товарищества, фонды или аналогичные организационные структуры. Запросы на информацию не могут быть отклонены только потому, что национальные законы или практика могут рассматривать информацию о собственности как коммерческую или иную тайну.

19.14 Пункт 5 не запрещает Договаривающемуся государству ссылаться на пункт 3 для отказа в предоставлении информации, находящейся в распоряжении Банка, финансового учреждения, лица, действующего в агентском или фидуциарном качестве, или информации, касающейся имущественных интересов. Однако такой отказ должен основываться на причинах, не связанных со статусом лица как банка, финансового учреждения, агента, доверенного лица или номинального держателя, или на том факте, что информация относится к интересам собственности. Например, законный представитель, действующий от имени клиента, может действовать в агентском качестве, но в отношении любой информации, защищенной в качестве конфиденциальной связи между адвокатами, адвокатами или другими признанными законными представителями и их клиентами, пункт 3 продолжает служить возможным основанием для отказа в предоставлении этой информации.

19.15 Применение пункта 5 иллюстрируется следующими примерами:

a) Компания X владеет большинством акций дочерней компании Y, и обе компании зарегистрированы в соответствии с законодательством государства A. Государство B проводит налоговую экспертизу деловых операций компании Y в государстве B. В ходе этого исследования становится актуальным вопрос как о прямом, так и о косвенном владении компанией Y, и государство B обращается к государству A с просьбой предоставить информацию о владении любым лицом в цепочке собственности компании

Y. В своем ответе государство A должно предоставить государству в информацию о собственности как для компании X, так и для компании Y.

b) Физическое лицо, подлежащее налогообложению в государстве A, имеет банковский счет в банке B в государстве B. государство A изучает декларацию о подоходном налоге физического лица и запрашивает в государстве B всю информацию о доходах и активах банковского счета, хранящуюся в банке B, чтобы определить, были ли депозиты необлагаемого налогом заработанного дохода. Государство в должно предоставить запрашиваемую банковскую информацию государству A.

20.[Удалено]

Замечание по поводу комментария

21. В связи с пунктом 15.1 *Греция* хотела бы уточнить, что в соответствии со Статьей 28 Конституции Греции международные налоговые договоры применяются на условиях взаимности.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 27 ОТНОСИТЕЛЬНО СОДЕЙСТВИЯ В СБОРЕ НАЛОГОВ

1. Настоящая статья устанавливает правила, в соответствии с которыми Договаривающиеся государства[1] могут договориться об оказании друг другу помощи в сборе налогов. В некоторых государствах национальное законодательство или политика могут препятствовать такой форме помощи или устанавливать ограничения. Кроме того, в некоторых случаях административные соображения могут не оправдывать оказание помощи в сборе налогов другому государству или аналогичным образом ограничивать ее. Поэтому в ходе переговоров каждому Договаривающемуся государству необходимо будет решить, следует ли и в каком объеме оказывать помощь другому государству, исходя из различных факторов, включая следующие:

— позиция, занятая в национальном законодательстве по оказанию помощи в сборе налогов других государств;

— в какой степени налоговые системы, налоговые администрации и правовые стандарты двух государств схожи, особенно в том, что касается защиты основных прав налогоплательщиков (например, своевременное и адекватное уведомление о претензиях к налогоплательщику, право на конфиденциальность информации налогоплательщика, право на апелляцию, право быть заслушанным и представить

аргументы и доказательства, право на помощь адвоката по выбору налогоплательщика, право на справедливое судебное разбирательство и т. д.);

— помощь в сборе налогов, сбалансированные и взаимные выгоды для обоих государств;

— возможность конкретного государства оказывать такую помощь;

— достаточны ли торговые и инвестиционные потоки между двумя государствами для оправдания такой формы помощи;

— сведения о конституционных или иных причинах ограничения применения положений данной статьи к налогам.

Эта статья должна быть включена в Конвенцию только в тех случаях, когда каждое государство делает вывод о том, что, исходя из этих факторов, оно может согласиться оказывать помощь в сборе налогов, взимаемых другим государством.

2. Статья предусматривает всестороннюю помощь сбора. Некоторые государства могут предпочесть предоставлять более ограниченный вид помощи в сборе средств. Это может быть единственной формой помощи в сборе средств, которую они в целом могут предоставить или на которую они могут согласиться в рамках конкретной Конвенции. Например, государство может пожелать ограничить помощь случаями, когда выгоды Конвенции (например, снижение налогов в государстве, где возникает доход, такой как проценты) были востребованы лицами, не имеющими на них права. Государства, желающие оказать такую ограниченную помощь в сборе средств, могут свободно принять на двусторонней основе альтернативную статью, составленную примерно следующим образом:

---

[1]На протяжении всего настоящего комментария к статье 27 государство, обращающееся с просьбой об оказании помощи, именуется "запрашивающим государством", а государство, от которого запрашивается помощь, — "запрашиваемым государством".

Статья 27

Содействие в сборе налогов

1. Договаривающиеся государства оказывают друг другу помощь в сборе налогов в той мере, в какой это необходимо для обеспечения того, чтобы любое освобождение или пониженная ставка налога, предоставляемая в соответствии с настоящей Конвенцией, не использовались лицами, не имеющими права на такие льготы. Компетентные органы Договаривающихся государств могут по взаимному согласию урегулировать порядок применения настоящей статьи.

2. Ни в коем случае положения настоящей статьи не должны толковаться таким образом, чтобы налагать на Договаривающееся государство обязательство:

a) осуществлять административные меры, противоречащие законам и административной практике этого или другого Договаривающегося государства;

b) осуществлять меры, которые противоречили бы общественной практике (ordre public).

Пункт 1

3. Этот пункт содержит принцип, согласно которому Договаривающееся государство обязано оказывать помощь другому государству в сборе причитающихся ему налогов при условии соблюдения условий настоящей статьи. Пункты 3 и 4 предусматривают две формы, которые будет принимать эта помощь.

4. В этом пункте также предусматривается, что помощь в соответствии с этой статьей не ограничивается Статьями 1 и 2. Поэтому помощь должна предоставляться в отношении требования о получении дохода, причитающегося Договаривающемуся государству любым лицом, независимо от того, является ли оно резидентом Договаривающегося государства или нет. Однако некоторые Договаривающиеся государства могут пожелать ограничить помощь налогами, причитающимися резидентам любого из Договаривающихся государств. Такие государства вправе ограничить сферу применения данной статьи, исключив из этого пункта ссылку на Статью 1.

5. Статья 26 применяется к обмену информацией для целей положений настоящей статьи. Таким образом, обеспечивается конфиденциальность информации, которой обмениваются в целях оказания помощи в сборе информации.

6. Наконец, в этом пункте предусматривается, что компетентные органы Договаривающихся государств могут по взаимному согласию принимать решения о деталях практического применения положений настоящей статьи.

7. Такое соглашение должно, в частности, касаться документации, которая должна сопровождать просьбу, направленную в соответствии с пунктами 3 или 4. Общепринятой практикой является согласие на то, что просьба об оказании помощи будет сопровождаться такой документацией, которая требуется законодательством запрашиваемого государства или согласована компетентными органами Договаривающихся государств и которая необходима для осуществления, в зависимости от обстоятельств, сбора требований о доходах или мер по сохранению. Такая документация может включать, например, заявление о том, что требование о доходах подлежит исполнению и причитается лицу, которое не может в соответствии с законодательством запрашивающего государства воспрепятствовать его взысканию, или официальную копию документа, разрешающего принудительное исполнение в запрашивающем государстве. Следует также обеспечить официальный перевод документации на язык запрашиваемого государства. В соответствующих случаях можно было бы также договориться о том, чтобы документ, разрешающий принудительную реализацию в запрашивающем государстве, в надлежащих случаях и

в соответствии с положениями, действующими в запрашиваемом государстве, был принят, признан, дополнен или заменен как можно скорее после даты получения просьбы об оказании помощи документом, разрешающим принудительную реализацию в последнем государстве.

8. Соглашение должно также касаться вопроса о расходах, которые понесет запрашиваемое государство при удовлетворении просьбы, сделанной в соответствии с пунктами 3 или 4. Как правило, расходы по взысканию требования о доходах возлагаются на должника, но необходимо определить, какое государство будет нести расходы, которые не могут быть взысканы с этого лица. Обычная практика в этом отношении заключается в том, чтобы предусмотреть, что в отсутствие соглашения, конкретного для конкретного случая, обычные расходы, понесенные государством при оказании помощи другому государству, не будут возмещаться этим другим государством. Обычные расходы — это те, которые непосредственно и обычно связаны с инкассированием, то есть те, которые ожидаются в рамках обычных внутренних процедур инкассирования. Однако в случае чрезвычайных расходов практика предусматривает, что они будут покрываться запрашивающим государством, если иное не согласовано на двусторонней основе. Такие расходы покрывали бы, например, расходы, понесенные в тех случаях, когда тот или иной вид процедуры использовался по просьбе другого государства, или дополнительные расходы на экспертов, устных или письменных переводчиков. Большинство государств также рассматривают в качестве чрезвычайных расходов судебные издержки и процедуры банкротства. В соглашении должно содержаться определение чрезвычайных расходов, и консультации между Договаривающимися государствами должны проводиться в любом конкретном случае, когда могут возникнуть чрезвычайные расходы. Следует также договориться о том, что, как только Договаривающееся государство предполагает, что могут быть понесены чрезвычайные расходы, оно информирует об этом другое Договаривающееся государство и указывает предполагаемую сумму таких расходов, с тем чтобы другое государство могло решить, следует ли нести такие расходы. Разумеется, Договаривающиеся государства также могут предусмотреть, что расходы будут распределяться на основе, отличной от описанной выше; это может быть необходимо, например, в тех случаях, когда просьба об оказании помощи в сборе приостановлена или отозвана в соответствии с пунктом 7 или когда вопрос о расходах, понесенных при оказании помощи в сборе, уже рассматривается в другом правовом документе, применимом к этим государствам.

9. В соглашении компетентные органы могут также заниматься другими практическими вопросами, такими как:

— следует ли устанавливать предельный срок, по истечении которого просьба о помощи больше не может быть подана в отношении конкретного требования о доходах ;

— каким должен быть применимый обменный курс, когда требование о получении дохода собирается в валюте, отличной от той, которая используется в запрашивающем государстве;

— каким образом сумма, собранная в соответствии с просьбой согласно пункту 3, должна быть переведена запрашивающему государству.

Пункт 2

10 . В пункте 2 дается определение термина "налоговая задолженность" для целей настоящей статьи. Это определение применяется к любой сумме, причитающейся в отношении всех налогов, которые взимаются от имени Договаривающихся государств или их политических подразделений или местных органов власти, но только в той мере , в какой взимание таких налогов не противоречит Конвенции или другому документу, действующему между Договаривающимися государствами. Это также относится к процентам, административным штрафам и расходам на сбор или консервацию, которые связаны с такой суммой. Таким образом, помощь не ограничивается налогами, к которым Конвенция в целом применяется в соответствии со Статьей 2, как это подтверждается в пункте 1.

11 . Некоторые Договаривающиеся государства могут предпочесть ограничить применение Статьи 2 налогами, которые охватываются Конвенцией в соответствии с общими правилами Статьи 2. Государствам, желающим сделать это, следует заменить пункты 1 и 2 следующим текстом:

1. Договаривающиеся государства оказывают друг другу помощь в сборе требований о доходах. Эта помощь не ограничивается Статьей 1. Компетентные органы Договаривающихся государств могут по взаимному согласию урегулировать порядок применения настоящей статьи.

2. Термин "налоговая задолженность", используемый в настоящей статье, означает любую сумму, причитающуюся в отношении налогов, охватываемых Конвенцией, вместе с процентами, административными штрафами и расходами на сбор или сохранение, связанными с такой суммой.

12 . Аналогичным образом, некоторые Договаривающиеся государства, возможно, пожелают ограничить виды налогов, к которым будут применяться положения настоящей статьи, или уточнить сферу применения этих положений путем включения в определение подробного перечня налогов. Государства, желающие сделать это, могут свободно принять на двусторонней основе следующее определение:

Термин "налоговая задолженность", используемый в настоящей статье, означает сумму, причитающуюся в отношении следующих налогов, взимаемых Договаривающимися государствами, в той мере, в какой налогообложение по ним не противоречит настоящей Конвенции или любому другому документу, участниками

которого являются Договаривающиеся государства, а также проценты, административные штрафы и расходы по сбору или сохранению, связанные с такой суммой:

a) (в государстве A):…

b) (в государстве B):…

13 . Для обеспечения того, чтобы компетентные органы могли свободно передавать информацию для целей настоящей статьи, Договаривающимся государствам следует обеспечить, чтобы Статья 26 была составлена таким образом, чтобы она допускала обмен информацией в отношении любого налога, к которому применяется настоящая статья.

14 . Ничто в Конвенции не препятствует применению положений этой статьи к требованиям о доходах, возникающим до вступления Конвенции в силу, если помощь в отношении этих требований оказывается после вступления договора в силу и вступления в силу положений этой статьи. Однако Договаривающиеся государства могут счесть полезным уточнить, в какой мере положения настоящей статьи применимы к такой информации, в частности, когда положения этой Конвенции будут иметь силу в отношении налогов, возникающих или взимаемых с определенного периода времени. Государства, желающие ограничить применение этой статьи претензиями, возникающими после вступления Конвенции в силу, также могут сделать это в ходе двусторонних переговоров.

Пункт 3

15 . В этом пункте оговариваются условия, при которых может быть подана просьба об оказании помощи в сборе средств. Требование о доходах должно подлежать исполнению в соответствии с законодательством запрашивающего государства и быть причитающимся лицу, которое в то время не может в соответствии с законодательством этого государства воспрепятствовать его взысканию. Это будет иметь место в том случае, когда запрашивающее государство имеет право в соответствии со своим внутренним законодательством взыскать требование о доходах, а лицо, которому причитается эта сумма, не имеет административных или судебных прав препятствовать такому взысканию.

16 . Во многих государствах требование о выплате дохода может быть взыскано, даже если все еще существует право обжаловать его в административном органе или суде в отношении обоснованности или суммы требования. Однако если внутреннее законодательство запрашиваемого государства не позволяет ему взыскивать свои собственные требования о доходах, когда апелляции все еще находятся на рассмотрении, то этот пункт не уполномочивает его делать это в случае требований о доходах другого государства, в отношении которых такие права на обжалование все еще существуют, даже если это не препятствует взысканию в этом другом государстве. Действительно, фраза "взыскивается этим другим государством в соответствии с

положениями его законодательства, применимыми к принудительному взысканию и сбору его собственных налогов, как если бы требование о доходах было требованием о доходах этого другого государства" приводит к тому, что внутреннее законодательство этого запрашиваемого государства ограничивает применение к взысканию требования о доходах другого государства. Однако многие государства, возможно, пожелают разрешить помощь в сборе средств в тех случаях, когда требование о доходах может быть взыскано в запрашивающем государстве, несмотря на наличие права на обжалование, даже если собственное законодательство запрашиваемого государства препятствует взысканию средств в этом случае. Государства, желающие сделать это, могут изменить пункт 3 следующим образом:

Если требование о доходах Договаривающегося государства подлежит исполнению в соответствии с законодательством этого государства и причитается лицу, которое в то время не может в соответствии с законодательством этого государства воспрепятствовать его взысканию, то это требование о доходах по просьбе компетентного органа этого государства принимается для целей взыскания компетентным органом другого Договаривающегося государства. Это требование о доходах взыскивается этим другим государством в соответствии с положениями его законодательства, применимыми к принудительному исполнению и взысканию его собственных налогов, как если бы требование о доходах было требованием о доходах этого другого государства, которое удовлетворяло бы условиям, позволяющим этому другому государству обратиться с просьбой в соответствии с настоящим пунктом.

17 . Пункт 3 также регулирует порядок получения запрашиваемым государством требования о доходах запрашивающего государства. За исключением случаев, когда речь идет о сроках и приоритете (см. Комментарий к пункту 5), запрашиваемое государство обязано инкассировать требование запрашивающего государства о доходах так, как если бы оно было собственным требованием запрашиваемого государства о доходах, даже если в то время у него не было необходимости предпринимать действия по инкассированию, связанные с этим налогоплательщиком, для своих собственных целей. Как уже упоминалось, фраза "в соответствии с положениями его законодательства, применимыми к принудительному взысканию и сбору его собственных налогов" ограничивает помощь в взыскании требованиями, в отношении которых не существует никаких дополнительных прав на обжалование, если в соответствии с внутренним законодательством запрашиваемого государства взыскание требований о собственных доходах этого государства не допускается до тех пор, пока такие права все еще существуют.

18 . Вполне возможно, что запрос может касаться налога, который не существует в запрашиваемом государстве. Запрашивающее государство указывает, где это уместно, характер требования о доходах, компоненты требования о доходах, дату истечения срока действия требования и активы, из которых может быть взыскано требование о

доходах. Затем запрашиваемое государство будет следовать процедуре, применимой к требованию о собственном налоге, аналогичной процедуре запрашивающего государства, или любой другой соответствующей процедуре, если аналогичного налога не существует.

Пункт 4

19 . В целях защиты прав Договаривающегося государства на инкассирование этот пункт позволяет ему просить другое государство принять меры по сохранению даже в тех случаях, когда оно еще не может обратиться за помощью в инкассировании, например, когда требование о доходах еще не подлежит исполнению или когда должник все еще имеет право воспрепятствовать его инкассированию. Этот пункт следует включать только в Конвенции между государствами, которые могут принимать меры по охране природы в соответствии со своим собственным законодательством. Кроме того, государства, которые считают нецелесообразным принимать меры по сохранению налогов, причитающихся другому государству, могут принять решение не включать этот пункт в свои Конвенции или ограничить его сферу применения. В некоторых государствах меры по сохранению называются

"временными мерами", и такие государства могут свободно добавлять эти слова в этот пункт, чтобы уточнить его сферу применения в связи с их собственной терминологией.

20 . Одним из примеров мер, к которым применяется этот пункт, является арест или замораживание активов до вынесения окончательного судебного решения, с тем чтобы гарантировать, что эти активы все еще будут доступны, когда впоследствии может быть произведено взыскание. Условия, необходимые для принятия мер по сохранению, могут варьироваться от одного государства к другому, но во всех случаях сумма требования о доходах должна быть определена заранее, хотя бы временно или частично . Просьба о принятии мер по сохранению в отношении конкретного требования о доходах не может быть подана, если запрашивающее государство само не может принять такие меры в отношении этого требования (см. Комментарий к пункту 8).

21 . При подаче просьбы о принятии мер по охране окружающей среды запрашивающее государство должно в каждом конкретном случае указывать, какой этап в процессе оценки или сбора был достигнут. Затем запрашиваемое государство должно будет рассмотреть вопрос о том, позволяют ли ему в таком случае его собственные законы и административная практика принимать меры по охране окружающей среды.

Пункт 5

22 . Пункт 5, во-первых, предусматривает, что сроки запрашиваемого государства, т . е. сроки, за пределами которых требование о доходах не может быть исполнено или взыскано, не применяются к требованию о доходах, в отношении которого другое государство обратилось с просьбой в соответствии с пунктами 3 или 4. Поскольку в

пункте 3 говорится о требованиях по доходам, которые подлежат исполнению в запрашивающем государстве, а в пункте 4 о требованиях по доходам, в отношении которых запрашивающее государство может принять меры по сохранению, из этого следует, что применяются исключительно временные рамки запрашивающего государства.

23 . Таким образом, до тех пор, пока требование о доходах все еще может быть исполнено или взыскано (пункт 3) или привести к принятию мер по сохранению (пункт 4) в запрашивающем государстве, никакие возражения, основанные на сроках, предусмотренных законодательством запрашиваемого государства, не могут быть выдвинуты против применения пункта 3 или 4 к этому требованию о доходах. Государствам, которые не могут согласиться игнорировать свои собственные внутренние сроки, следует соответствующим образом изменить пункт 5.

24 . Договаривающиеся государства могут договориться о том, что по истечении определенного периода времени обязательство по оказанию помощи в сборе требований о доходах более не существует. Этот период должен начинаться с даты первоначального документа, разрешающего принудительное исполнение. Законодательство некоторых государств требует продления срока действия исполнительного документа, и в этом случае первым документом является тот, который учитывается для целей исчисления периода времени, по истечении которого прекращается обязательство по оказанию помощи.

25 . Пункт 5 также предусматривает, что правила как запрашиваемого (первое предложение), так и запрашивающего (второе предложение) государств, предоставляющих своим собственным требованиям о доходах приоритет над требованиями других кредиторов, не применяются к требованию о доходах, в отношении которого была подана просьба в соответствии с пунктами 3 или 4. Такие правила часто включаются в национальное законодательство для обеспечения того, чтобы налоговые органы могли собирать налоги в максимально полном объема.

26 . Правило, в соответствии с которым правила приоритета запрашиваемого государства не применяются к требованию о доходах другого государства, в отношении которого была подана просьба об оказании помощи, применяется даже в том случае, если запрашиваемое государство должно в целом рассматривать это требование как собственное требование о доходах в соответствии с пунктами 3 и 4. Государства, желающие предусмотреть, что требования о доходах другого государства должны иметь такой же приоритет, какой применяется к их собственным требованиям о доходах, могут изменить этот пункт, исключив слова "или предоставив приоритет" в первом предложении.

27 . Слова "в силу их природы как таковой" предложения, указывают на то, что временные рамки и правила приоритета запрашиваемого государства, к которым применяется этот пункт, относятся только к тем, которые конкретно относятся к

неуплаченным налогам. Таким образом, этот пункт не препятствует применению общих правил, касающихся сроков или приоритета, которые применялись бы ко всем долгам (например, правила, дающие приоритет требованию на том основании, что это требование возникло или было зарегистрировано раньше другого).

Пункт 6

28 . Настоящий пункт гарантирует, что любое юридическое или административное возражение относительно существования, действительности или размера требования о доходах запрашивающего государства не рассматривается судами и административными органами запрашиваемого государства. Таким образом, никакие юридические или административные процедуры, такие как просьба о судебном пересмотре, не могут быть предприняты в запрашиваемом государстве в отношении этих вопросов. Основная цель этого правила состоит в том, чтобы не допустить обращения к административным или судебным органам запрашиваемого государства с просьбой решить вопросы, касающиеся того, причитается ли сумма или ее часть в соответствии с внутренним правом другого государства. Государства, в которых этот пункт может вызвать конституционные или правовые трудности, могут изменить или исключить его в ходе двусторонних переговоров.

Пункт 7

29 . Настоящий пункт предусматривает, что если после направления запроса в соответствии с пунктами 3 или 4 условия, применявшиеся при подаче такого запроса, перестают применяться (например, требование о доходах перестает подлежать исполнению в запрашивающем государстве), то государство, направившее запрос, должно незамедлительно уведомить другое государство об этом изменении ситуации. После получения такого уведомления запрашиваемое государство имеет возможность обратиться к запрашивающему государству с просьбой либо приостановить, либо отозвать эту просьбу. Если запрос приостановлен, то приостановление должно применяться до тех пор, пока государство, подавшее запрос, не проинформирует другое государство о том, что условия, необходимые для подачи запроса в отношении соответствующего требования о доходах, вновь удовлетворены или что оно отзывает свой запрос.

Пункт 8

30 . Этот пункт содержит определенные ограничения в отношении обязательств, налагаемых на государство, которое получает просьбу о помощи.

31 . Запрашиваемое государство вправе отказать в предоставлении информации в случаях, указанных в пунктах выше. Однако если оно действительно оказывает помощь в этих случаях, то оно остается в рамках данной статьи, и нельзя возражать против того , что это государство не соблюдает положения данной статьи.

32 . Во-первых, в этом пункте содержится разъяснение о том, что Договаривающееся государство не обязано выходить за рамки своего собственного

внутреннего законодательства и административной практики или практики другого государства при выполнении своих обязательств по данной статье. Таким образом, если запрашивающее государство не имеет внутренних полномочий принимать меры по сохранению, то запрашиваемое государство может отказаться принимать такие меры от имени запрашивающего государства. Аналогичным образом, если наложение ареста на активы для удовлетворения требования о доходах не допускается в запрашиваемом государстве, то это государство не обязано налагать арест на активы при оказании помощи во взыскании в соответствии с положениями настоящей статьи. Однако виды административных мер, разрешенных для целей налогообложения запрашиваемого государства, должны использоваться, даже если они применяются исключительно для оказания помощи в сборе налогов, причитающихся запрашивающему государству.

33 . Пункт 5 этой статьи предусматривает, что сроки, установленные Договаривающимся государством, не будут применяться к требованию о доходах, в отношении которого другое государство запросило помощь. Подпункт a) не преследует цели опровергнуть этот принцип. Таким образом, оказание помощи в связи с претензией о доходах после истечения срока действия запрашиваемого государства не будет считаться противоречащим законодательству и административной практике этого или другого Договаривающегося государства в тех случаях, когда сроки, применимые к этой претензии, не истекли в запрашивающем государстве.

34 . Подпункт b) включает ограничение на осуществление мер, противоречащих общественной практике (ordre public). Как и в случае со статьей 26 (см. пункт 19 комментария к Статье 26), было сочтено необходимым предусмотреть ограничение в отношении помощи, которая может затрагивать жизненно важные интересы самого государства.

35 . В соответствии с подпунктом c) Договаривающееся государство не обязано удовлетворять просьбу, если другое государство не предприняло всех разумных мер по сбору или сохранению, в зависимости от обстоятельств, имеющихся в его законодательстве или административной практике.

36 . Наконец, в соответствии с подпунктом d) запрашиваемое государство может также отклонить просьбу по практическим соображениям, например, если расходы, которые оно понесет при взыскании требования о доходах запрашивающего государства, превысят сумму требования о доходах.

37 . Некоторые государства, возможно, пожелают добавить к этому пункту еще одно ограничение, уже содержащееся в совместной Многосторонней Конвенции Совета Европы- ОЭСР о взаимной административной помощи в налоговых вопросах, которое позволило бы государству не оказывать помощь, если оно считает, что налоги, в отношении которых запрашивается помощь, взимаются вопреки общепринятым принципам налогообложения.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 28

ОТНОСИТЕЛЬНО СОТРУДНИКОВ ДИПЛОМАТИЧЕСКИХ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВ И КОНСУЛЬСКИХ УЧРЕЖДЕНИЙ

1. Цель настоящего положения заключается в обеспечении того, чтобы сотрудники дипломатических представительств и консульских учреждений в соответствии с положениями Конвенции об избежание двойного налогообложения получали не менее благоприятный режим, чем тот, на который они имеют право в соответствии с международным правом или специальными международными соглашениями.

2. Одновременное применение положений Конвенции об избежание двойного налогообложения и дипломатических и консульских привилегий, предоставляемых в силу общих норм международного права или в соответствии со специальным международным соглашением, может при определенных обстоятельствах привести к уплате в обоих Договаривающихся государствах налога, который в противном случае подлежал бы уплате. В качестве иллюстрации можно упомянуть, что, например, Дипломатический агент, аккредитованный государством А в государстве В и получающий роялти или дивиденды из источников в государстве А, в силу международного права не будет облагаться налогом в государстве В, в отношении этого дохода и может также, в зависимости от положений двусторонней Конвенции между двумя государствами, иметь право в качестве резидента государства В на освобождение от налога, взимаемого с дохода в государстве А. Во избежание непреднамеренных налоговых льгот Договаривающиеся государства вправе принять на двусторонней основе дополнительное положение, которое может быть сформулировано следующим образом:

Поскольку в силу налоговых льгот, предоставляемых сотрудникам дипломатических представительств и консульских учреждений в соответствии с общими нормами международного права или положениями специальных международных соглашений, доходы или капитал не облагаются налогом в государстве пребывания, право на налогообложение сохраняется за направляющим государством.

3. Во многих странах-членах ОЭСР внутреннее законодательство содержит положения о том, что сотрудники дипломатических представительств и консульских учреждений, находящиеся за границей, для целей налогообложения считаются резидентами представляемого государства. В двусторонних отношениях между государствами-членами, в которых положения такого рода действуют на внутреннем уровне, можно сделать следующий шаг путем включения в Конвенцию конкретных правил, устанавливающих для целей Конвенции направляющее государство в качестве

государства пребывания членов дипломатических представительств и консульских учреждений Договаривающихся государств. Предлагаемое здесь специальное положение можно было бы сформулировать следующим образом:

Независимо от положений Статьи 4, физическое лицо, являющееся сотрудником дипломатического представительства или консульского учреждения Договаривающегося государства, находящегося в другом Договаривающемся государстве или в третьем государстве, считается для целей настоящей Конвенции резидентом представляемого государства, если:

a) в соответствии с международным правом он не подлежит налогообложению в принимающем государстве в отношении доходов из источников за пределами этого государства или на капитал, находящийся за пределами этого государства, и

b) несет ответственность в направляющем государстве по тем же обязательствам в отношении налога на его общий доход или на капитал, что и резиденты этого государства.

4. В силу пункта 1 Статьи 4 сотрудники дипломатических представительств и консульских учреждений третьего государства, аккредитованные в Договаривающемся государстве, не считаются резидентами принимающего государства, если они подлежат ограниченному налогообложению в этом государстве (см. пункт 8 комментария к Статье 4). Это соображение справедливо также в отношении международных организаций, учрежденных в Договаривающемся государстве, и их должностных лиц, поскольку они обычно пользуются определенными налоговыми льготами либо в соответствии с Конвенцией или договором об учреждении организации, либо в соответствии с договором между организацией и государством, в котором она учреждена. Договаривающиеся государства, желающие прямо урегулировать этот вопрос или предотвратить нежелательные налоговые льготы, могут добавить к настоящей статье следующее положение:

Настоящая Конвенция не применяется к международным организациям, их органам или должностным лицам, а также к лицам, являющимся членами дипломатического представительства или консульского учреждения третьего государства, находящимся в Договаривающемся государстве и не являющимся резидентами ни одного из Договаривающихся государств в отношении налогов на доходы или капитал.

Это означает, что международные организации, органы или должностные лица, которые несут ответственность в Договаривающемся государстве только в отношении доходов из его источников, не должны пользоваться преимуществами Конвенции.

5. Хотя почетные консулы не обладают привилегиями согласно данной статье и в соответствии с общими нормами международного права (обычно существует только освобождение от налогообложения платежей, полученных в качестве компенсации

расходов, которые почетные консулы имеют от имени представляемого государства), Договаривающиеся государства могут по двустороннему соглашению прямо исключить почетных консульских должностных лиц из сферы применения этой статьи.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 29

ОТНОСИТЕЛЬНО ПРАВА НА ЛЬГОТЫ

I. Предварительные замечания

1. Как поясняется в сноске к настоящей статье, Статья 29 отражает намерение договаривающихся государств, указанное в преамбуле Конвенции, устранить двойное налогообложение без создания возможностей для освобождения от налогообложения или снижения налогообложения за счет уклонения от уплаты налогов, в том числе посредством злоупотребления положениями международных налоговых соглашений. Настоящее намерение и формулировка статьи соответствуют минимальному стандарту, который был согласован в рамках проекта ОЭСР/G20 по размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, который описан в пункте 22 отчета *"Предотвращение предоставления договорных льгот при ненадлежащих основаниях*, действие 6 - Заключительный отчет, 2015 год". В соответствии с данным отчетом составление статьи зависит от того, как Договаривающиеся Государства применят данный минимальный стандарт. В зависимости от своих собственных обстоятельств, государства могут принять только общую норму, направленную на противодействие злоупотреблениям, содержащуюся в пункте 9 настоящей статьи, либо принять подробную версию пунктов 1-7, описанные ниже, которые они могут дополнить методом, касающимся механизмов увода, которые не регулируются положениями Конвенции, или могут предпочесть включить в свои конвенции общую норму, направленную на противодействие злоупотреблениям, содержащуюся в пункте 9, вместе с любыми вариантами пунктов 1-7, описанными ниже.

2. Государство может предпочесть последний подход, описанный выше, поскольку он сочетает в себе гибкость общего правила, которое может предотвратить большое количество незаконных транзакций с помощью "автоматического" правила, предотвращающего транзакции, которые, как известно, вызывают опасения по поводу злоупотребления положениями налоговых соглашений, что можно легко описать, сославшись на определенные особенности (например, владение иностранным предприятием). Данный подход отражен в приведенной ниже "упрощенной версии" пункты 1–7, которая используется только в сочетании с общей нормой пункта 9. Подобная комбинация не должна толковаться как ограничение области действия общей нормы, направленной на противодействие злоупотреблениям пункта 9: транзакцию или соглашение не следует рассматривать как выходящие за рамки пункта 9 просто потому,

что конкретные правила противодействия злоупотреблениям пунктов 1-7, касающиеся только определенных случаев злоупотребления положениями налоговых соглашений, которые можно легко идентифицировать по определенным характеристикам, неприменимы.

3. Однако государство может предпочесть решать проблемы, связанные со злоупотреблениями положениями налоговых соглашений, не используя общую норму противодействия злоупотреблениям, содержащейся в пункте 9, вместо этого полагаясь на конкретные правила противодействия злоупотреблениям, содержащиеся в пунктах 1 –7, с методом, учитывающим механизмы увода, для чего необязательно применение этих пунктов. Подобное может возникнуть, если внутреннее законодательство государства включает строгие правила противодействия злоупотреблениям, достаточные для борьбы с другими формами злоупотребления положениями соглашений. Государства, применяющие такой подход, должны гарантировать, что версия пунктов 1–7, которую они включают в свои двусторонние конвенции, достаточно надежна для предотвращения большинства форм злоупотребления положениями налоговых соглашений. По этой причине в нижеследующих пунктах представлены различные версии положений пунктов 1–7, причем более надежный вариант данных пунктов, упомянутый выше, называется "развернутой версией". Государства, которые не желают включать пункт 9 по причинам, изложенным в настоящем пункте, должны принять развернутую версию, в отличие от "упрощенной" версии, с учетом любых изменений, упомянутых в комментарии ниже.

4. Настоящая статья содержит положения, предотвращающие различные формы злоупотребления положениями налоговых соглашений, посредством которых лица, не являющиеся резидентами Договаривающегося Государства, могут учредить организацию, являющуюся резидентом данного государства, с целью сокращения или устранения налогообложения в другом Договаривающемся Государстве за счет льгот налогового соглашения, заключенного между этими двумя государствами. Предоставление лицам, не имеющим прямого права на договорные льготы (например, сокращение или ликвидация удерживаемых налогов на дивиденды, проценты или роялти), возможности косвенно получать данные льготы через злоупотребление положениями налоговых соглашений, нарушает двусторонний и взаимный характер налоговых соглашений. Если, например, государству известно, что его резиденты могут косвенно извлекать выгоду из договоров, заключенных другим государством, оно может быть мало заинтересовано в предоставлении взаимных льгот резидентам этого другого государства посредством заключения налогового соглашения. Кроме того, в таком случае прибыль, которую можно получить косвенно, может оказаться неприемлемой с учетом характера налоговой системы первого государства; если, например, это государство не взимает подоходный налог с определенного вида дохода, для его резидентов неприемлемо извлекать выгоду из положений налогового

соглашения, заключенного между двумя другими государствами, которое предусматривает сокращение или ликвидацию налогообложения источника для этого типа дохода, которое было разработано исходя из предположения, что два договаривающихся государства будут облагать подобный доход налогом.

5. Положения пунктов 1-7 направлены на отказ от договорных льгот в отношении структур, которые косвенно предоставляют договорные льготы лицам, не имеющим прямого права на эти льготы, при этом признавая, что в некоторых случаях лица, не являющиеся резидентами Договаривающегося Государства, могут учредить организацию в данном государстве по законным коммерческим причинам. Хотя эти положения применяются независимо от того, была ли принята конкретная структура для целей злоупотребления положениями налоговых соглашений или нет, статья позволяет компетентному органу Договаривающегося Государства предоставлять договорные льготы в том случае, когда другие положения настоящей статьи запрещают эти льготы, но компетентный орган определяет, что эта структура не имела в качестве одной из основных целей получение льгот в соответствии с настоящей Конвенцией.

6. Настоящая статья ограничивает общую сферу применения других положений Конвенции, в том числе положений Статьи 1, в соответствии с которыми Конвенция применяется к лицам, являющимися резидентами в Договаривающемся Государстве. Пункт 1 настоящей статьи предусматривает, что резидент Договаривающегося Государства не имеет права на льготы по Конвенции, если он не является " квалифицированным лицом" в соответствии с пунктом 2 или если льготы не предоставляются в соответствии с положениями пунктов 3, 4, 5 или 6. В пункте

2 определяется, кто может представлять собой "квалифицированное лицо", исходя из характера или характеристик различных категорий лиц; любое лицо, к которому применим этот пункт, имеет право на все льготы Конвенции. В соответствии с пунктом 3, лицо имеет право на льготы в соответствии с настоящей Конвенцией в отношении статьи дохода, даже если оно не является "квалифицированным лицом" в соответствии с пунктом 2, если эта статья дохода является вытекающей из активного ведения коммерческой деятельности в государстве резидентства этого лица (за некоторыми исключениями). Пункт 4 представляет собой положение о "производных льготах", которое позволяет определенным организациям, принадлежащим резидентам третьих государств, получать договорные льготы при условии, что эти резиденты имеют право на эквивалентные льготы, если они инвестировали непосредственно. Пункт 5 представляет собой положение о "головной компании", согласно которому компания, не имеющая права на получение льгот в соответствии с пунктом 2, тем не менее может претендовать на получение льгот по определенным статьям дохода. Пункт 6 включает положения, позволяющие компетентным органам Договаривающегося Государства

предоставлять договорные льготы, когда другие положения настоящей статьи запрещают эти льготы. Пункт 7 включает ряд определений, применимых для целей настоящей статьи.

Пункт 1: положение, ограничивающее договорные льготы резидента Договаривающегося Государства, который является "квалифицированным лицом".

Упрощенная и развернутая версии

1. Если иное не предусмотрено в настоящей статье, резидент Договаривающегося Государства не имеет права на получение льготы, которые иным образом предоставлялась бы настоящей Конвенцией (за исключением льгот согласно пункту 3 Статьи 4, пункту 2 Статьи 9 или Статье 25), если только такой резидент не является

"квалифицированным лицом", как это определено в пункте 2, на момент предоставления льготы.

Комментарий к пункту 1 упрощенной и развернутой версии

1. Пункт 1 как упрощенной, так и развернутой версии предусматривает, что резидент Договаривающегося Государства, как это определено в Статье 4, имеет право на льготы, предоставляемые резидентам Договаривающегося Государства в соответствии с Конвенцией, только если он представляет собой "квалифицированное лицо" в соответствии с пунктом 2 или если льготы не предоставляются иным образом в соответствии с пунктами 3, 4, 5 или 6. Льготы, предоставляемые резиденту Договаривающегося Государства в соответствии с Конвенцией, включают все ограничения прав налогообложения Договаривающихся Государств в соответствии со статьями 6–22: устранение двойного налогообложения, предусмотренное Статьей 23, и защита, предоставляемая резидентам Договаривающегося Государства в соответствии со Статьей 24. Настоящая статья не ограничивает доступность договорных льгот в соответствии с пунктом 3 Статьи 4, пунктом 2 Статьи 9 или Статьей 25 или в соответствии с некоторыми положениями Конвенции, которые не требуют, чтобы лицо было резидентом Договаривающегося Государства для пользования льгот этих положений (например, положения пункта 1 Статьи 24 в той мере, в какой они применяются к гражданам, не являющимся резидентами Договаривающихся Государств). Хотя положения пункта 3 Статьи

7 обладают общими основными чертами с пунктом 2 Статьи 9, доступность льгот, предусмотренных в пункте 3 Статьи 7 ограничена пунктом 1 Статьи 29, поскольку освобождение от двойного налогообложения в соответствии со Статьей 7 в значительной степени зависит от положения пункта 2 настоящей Статьи (см. пункты 40 -57 Комментария к Статье 7), и было бы необоснованно проявлять большую щедрость в отношении льгот, предоставляемых в соответствии с пунктом 3 Статьи 7, чем в отношении льгот, предоставляемых в соответствии с пункт 2 настоящей статьи.

8. Пункт 1 никоим образом не расширяет сферу действия льгот, предоставляемых другими положениями Конвенции. Таким образом, резидент Договаривающегося

Государства, который является "квалифицированным лицом" в соответствии с пунктом 2, должен по-прежнему соответствовать условиям других положений Конвенции, чтобы получить эти льготы (например, этот резидент должен быть фактическим владельцем дивидендов, чтобы пользоваться положениями пункта 2 Статьи 10), и в этих льготах может быть отказано или их количество может быть ограничено в соответствии с применимыми правилами противодействия злоупотреблениям, такими как в пунктах 8 и 9.

9. Пункт 1 применяется в любое время, когда Конвенция иным образом предоставляет льготы резиденту Договаривающегося Государства. Таким образом, например, он применяется тогда, когда доход, к которому применяется Статья 6, получен резидентом Договаривающегося Государства, в то время, когда дивиденды, к которым применяется Статья 10, выплачиваются резиденту Договаривающегося Государства или в любое время при получении прибыли, к которой применяется Статья 7. Настоящий пункт требует, чтобы для получения права на льготы, предусмотренные соответствующим положением Конвенции, резидент Договаривающегося Государства являлся "квалифицированным лицом" по смыслу пункта 2 в соответствующий момент времени. Однако в некоторых случаях определение "квалифицированного лица" требует, чтобы резидент Договаривающегося Государства в течение определенного периода времени удовлетворял определенным условиям, чтобы считаться " квалифицированным лицом" в данный момент времени.

10. Поскольку определение "эквивалентного бенефициара", которое будет использоваться для целей пункта 4 развернутой версии, касающегося производных выгод, исключает лица, которые в соответствии с другой конвенцией имеют право на освобождение от налогообложения государством источника, которое не является настолько же выгодным, как освобождение, предусмотренное в соответствии с Конвенцией, это определение имеет так называемый "эффект резкого перепада", лишающий всех договорных выгод, даже если разница в освобождении, предоставляемом двумя конвенциями, относительно незначительна. В этом случае некоторые государства считают целесообразным предоставить освобождение от налогообложения государством источника, аналогичное освобождению от налогообложения 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, которые являются положениями, смягчающими так называемый "эффект резкого перепада", когда потенциальный эквивалентный бенефициар согласно другой конвенции, имеет право на ограничения налогообложения государством источника, не столь выгодные, как те, которые предусмотрены Конвенцией. Вместо отказа от всех договорных льгот в отношении такого дохода эти положения предоставляют ограниченные льготы, которые в целом соответствуют тем, которые могут быть доступны в соответствии с

другой конвенцией. Чтобы гарантировать, что пункт 1 не запрещает льготы, предоставляемые в соответствии с настоящими альтернативными положениями, что противоречило бы целям этих положений, эти государства должны принять другую версию пункта 1, которая должна быть сформулирована следующим образом:

За исключением случаев, предусмотренных в настоящей статье и в [ссылка на пункты Статей 10, 11 и 12, которые относятся к так называемому "эффекту резкого перепада"], резидент Договаривающегося Государства не имеет права на получение льгот, которые иным образом предоставляются в соответствии с настоящей Конвенцией (кроме льгот согласно пункту 3 Статьи 4, пункту 2 Статьи 9 или Статье 25) , если только такой резидент не является

"квалифицированным лицом", как это определено в пункте 2, в момент предоставления льготы.

Пункт 2: ситуации, когда резидент является квалифицированным лицом

Упрощенная и развернутая версии

2. Резидент Договаривающегося Государства является квалифицированным лицом в тот момент, когда Конвенция иным образом предоставляла бы льготы, если в это время резидент:

Комментарий к преамбуле пункта 2 упрощенной и развернутой версий

11. Каждый из подпунктов пункта 2 упрощенной и развернутой версии описывает категорию резидентов, которые являются квалифицированными лицами на момент требования о предоставлении соответствующих договорных льгот.

12. Предполагается, что положения пункта 2 немедленно вступают в силу. В отличие от положений пункта 5 (упрощенная версия) / 6 (развернутая версия), рассматриваемых ниже, требование о предоставлении льгот в соответствии с пунктом 2 не требует предварительного решения или утверждения компетентного органа. Безусловно, по результатам проверки, налоговые органы могут установить, что налогоплательщик неверно истолковал данный пункт и не имеет права на получение заявленных льгот.

Подпункт а): физические лица Упрощенная и развернутая версии а) физическое лицо;

Комментарий к подпункту а) пункта 2 упрощенной и развернутой версий

13. Подпункт а) как упрощенной, так и развернутой версии предусматривает, что любое физическое лицо, являющееся резидентом Договаривающегося Государства, является квалифицированным лицом. Как поясняется в пункте 61 ниже, в соответствии с некоторыми положениями договора, фонд коллективного инвестирования должен рассматриваться как физическое лицо для применения соответствующего договора; в этом случае такой фонд коллективного инвестирования будет представлять собой квалифицированное лицо в соответствии с подпунктом а).

Подпункт б): Договаривающиеся Государства, политические подразделения, их органы и учреждения

Упрощенная и развернутая версии

b) Договаривающееся Государство, его политическое подразделение или местный орган власти, или учреждение данного Государства, политического подразделения или местного органа власти;

Комментарий к подпункту б) пункта 2 упрощенной и развернутой версий

14. Подпункт б) как упрощенной, так и развернутой версии предусматривает, что Договаривающиеся Государства и любые их политические подразделения или местные органы власти являются квалифицированными лицами. Это применимо к любой части государства, например, к отдельному фонду, учрежденному государством, не являющимся отдельным лицом и не принадлежащим ему. Согласно последней части настоящего подпункта, отдельное юридическое лицо, которое является резидентом Договаривающегося Государства и является учреждением или органом Договаривающегося Государства, его политического подразделения или местного органа власти, также является квалифицированным лицом и, следовательно, имеет право на все льготы Конвенции, пока оно квалифицируется как таковое. Понятие

"учреждение или орган" ограничивается организациями, созданными государством (или его политическим подразделением или местным органом власти) для выполнения функций исключительно правительственного характера; оно не применяется, например , к компании, которая действует в качестве агента государства в определенных целях, но которая не была создана государством для выполнения функций правительственного характера. Формулировку настоящего подпункта, возможно, потребуется изменить для отражения различной правовой природы, которую государственные предприятия, такие как государственные инвестиционные фонды, могут иметь в Договаривающихся государствах, а также различные мнения, которые эти государства могут иметь в отношении применения Статьи 4 к данным организациям (см. пункты 50–53 комментария к Статье 1 и пункты 8.5 и 8.11 комментария к Статье 4).

Подпункт с): котируемые на бирже компании и организации

Упрощенная версия

c) компания или иная организация, если основной класс ее акций регулярно торгуется на одной или нескольких признанных фондовых биржах;

Развернутая версия

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

(i) ее основной класс акций в основном торгуется на одной или нескольких 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;

Комментарий к подпункту в) пункта 2 упрощенной версии

15. В подпункте с) упрощенной версии говорится, что, поскольку акции котируемых на биржах компаний и некоторых организаций, как правило, являются общедоступными, эти компании и организации вряд ли создаются для целей злоупотребления положениями налоговых соглашений.

Термины "акции", "основной класс акций" и "признанная фондовая биржа" определены в пункте 6; как указано в определении "акций", этот термин охватывает сопоставимые доли участия в организациях, кроме компаний, к которым применяется данный подпункт; что включает, например, котирующиеся паевые фонды.

Комментарий к подпункту в) пункта 2 развернутой версии

16. В подпункте с) говорится, что поскольку акции котируемых на биржах компаний и некоторых организаций, как правило, являются общедоступными, существует лишь малая вероятность того, что данные компании и организации создаются для целей злоупотребления положениями налоговых соглашений.

17. Подпункт с) предусматривает, что компания или организация, являющееся резидентом в Договаривающемся Государстве, является квалифицированным лицом в момент предоставления льгот Конвенцией, если в течение налогового периода, включающего данный период, основной класс ее акций и любой несоразмерный класс акций регулярно торгуется на одной или нескольких признанных фондовых биржах при условии, что компания или организация также удовлетворяет по крайней мере одному из следующих дополнительных требований: основной класс акций компании или организации в основном торгуется на одной или более признанные фондовые биржи, расположенных в Договаривающемся Государстве, резидентом которого является компания или организация, или если основное место управления компании или организация находится в стране их резидентства. Эти дополнительные требования учитывают тот факт, что, хотя котируемые на бирже компания или организация могут быть технически резидентами данного государства, они могут не иметь достаточных отношений с этим государством, чтобы оправдать разрешение такой компании или организации получать договорные льготы, заключенные этим государством. Данные отношения могут быть установлены тем фактом, что акции котируемой на бирже компании или организации в основном обращаются на признанных фондовых биржах, расположенных в государстве резидентства компании или организации; учитывая тот факт, что интернационализация финансовых рынков означает, что акции зарегистрированных на биржах компаний, являющихся резидентами некоторых

государств, часто торгуются на иностранных фондовых биржах, альтернативный критерий предусматривает, что эта взаимосвязь также может устанавливаться тем фактом, что компания или организация в основном управляется и контролируется в государстве резидентства.

18. Компания или организация, основной класс акций которых регулярно обращается на признанной фондовой бирже, тем не менее не будет иметь права на получение льгот в соответствии с подпунктом c) пункта 2, если у нее есть несоразмерный класс акций, которые не обращаются регулярно на признанной фондовой бирже.

19. Термины "признанная фондовая биржа", "акции", "основной класс акций" и "несоразмерный класс акций" определены в пункте 7. Как указано в данных определениях, термин "акции" охватывает сопоставимые доли участия в компаниях, кроме компаний, к которым применяется подпункт; это включает, например, котирующиеся паевые фонды.

20. Требование регулярной торговли может быть выполнено путем торговли выпущенными акциями на любой признанной бирже или биржах, расположенных в любом Государстве. Торговля на одной или нескольких признанных фондовых биржах может быть агрегирована для целей настоящего требования; таким образом, компания или организация могут удовлетворить настоящее требование, если ее акции полностью или частично регулярно обращаются на признанной фондовой бирже, расположенной в другом Договаривающемся Государстве.

21. Подраздел (i) включает дополнительное требование о том, чтобы акции компании или организации обращались преимущественно на одной или нескольких признанных фондовых биржах, расположенных в государстве резидентства компании или организации. Как правило, основной класс акций компании или организации "в основном обращается" на одной или нескольких признанных фондовых биржах, расположенных в государстве резидентства настоящей компании или организации, если в течение соответствующего налогового года количество акций основного класса акций компании или организации, обращающихся на данных фондовых биржах, превышает количество акций основного класса акций компании или организации, обращающихся на установленных рынках ценных бумаг в любом другом государстве. Некоторые государства, однако, считают, что акции компании или организации, являющихся резидентом одного Договаривающегося государства, в основном торгуются на признанных фондовых биржах, расположенных в других государствах (например, в государстве, которое является частью Европейского экономического пространства, в пределах которого правила, касающиеся фондовых бирж и ценных бумаг, создают единый рынок торговли ценными бумагами), что представляет собой

достаточную защиту от использования настоящей компании или организации в целях злоупотребления положениями налоговых соглашений; Государства, разделяющие эту точку зрения, могут соответствующим образом изменить подраздел (i).

22. Подраздел (ii) предусматривает альтернативное требование, применимое к компании или организации, основной класс акций которых регулярно обращается на признанных фондовых биржах, но в малой степени обращается на признанных фондовых биржах, расположенных в государстве резидентства компании или организации. Такая компания или организация может претендовать на договорные льготы, если "основное место их управления и контроля" (как определено в пункте 7) находится в государстве резидентства.

23. Условия подпункта c) должны выполняться в течение налогового периода компании или организации. Для этого не требуется, чтобы акции компании или организации обращались на соответствующих фондовых биржах каждый день соответствующего периода. Чтобы акции считались регулярно торгуемыми на одной или нескольких фондовых биржах в течение налогового периода, необходимо, чтобы более чем минимальный процент акций активно обращался в течение достаточно большого количества дней, включенных в этот период. Настоящий критерий будет выполнен, если, к примеру, 10% от среднего количества находящихся в обращении акций данного класса акций компании проданы в течение 60 дней торгов, происходящих в течение налогового периода компании. Выражение "налоговый период " в подпунктах c) и f) относится к периоду, за который годовая налоговая декларация должна быть подана в государстве резидентства компании или организации. Если Договаривающиеся государства имеют во внутреннем законодательстве понятие, соответствующее "налоговому периоду" в их внутреннем законодательстве, такое как

"налоговый год", они могут заменить ссылку на налоговый период другим понятием

Подпункт d) (подробная версия): дочерние компании котируемых на бирже компаний и организаций

Только подробная версия

d) компания, если:

(i) в течение налогового периода, включающего это время, не менее 50 процентов общего количества голосов и стоимости акций (и не менее 50 процентов общего количества голосов и стоимости любого несоразмерного класса акций) в компании прямо или косвенно принадлежат пяти или менее компаниям или организациям, имеющим право на получение льгот в соответствии с подпунктом c) настоящего пункта , при условии, что в случае косвенного владения каждый промежуточный владелец является резидентом того Договаривающегося Государства, от которого получает льготы в соответствии с настоящей Конвенцией; а также

(ii) в отношении льгот по настоящей Конвенции, за исключением статьи 10, менее

50 процентов валового дохода компании и менее 50 процентов валового дохода проверяемой группы за налоговый период, включающий это время, выплачиваются или начисляются, прямо или косвенно, в форме платежей, подлежащих вычету в данном налоговом периоде для целей налогов, охватываемых настоящей Конвенцией в Договаривающемся государстве резидентства компании (за исключением платежей между независимыми сторонами в ходе обычной коммерческой деятельности за услуги или материальное имущество, а в случае проверяемой группы, не включая внутригрупповые операции) лицам, которые не являются резидентами ни одного из Договаривающихся Государств, имеющих право на льготы по настоящей Конвенции в соответствии с подпунктами a), b), c) или e);

Комментарий к подпункту d) пункта 2 развернутой версии

24. Подпункт d) расширяет принцип, лежащий в основе подпункта c) (т.е. маловероятно, что котируемые на бирже компании и организации созданы для целей получения выгоды от налоговых соглашений) на некоторые компании, в которых пять или меньше котируемых на бирже компаний и организаций владеют контрольным пакетом акций, при соблюдении дополнительных условий.

25. Для того, чтобы компания-резидент Договаривающегося Государства имела право на все льготы Конвенции согласно подпункту d) в данный момент времени, эта компания должна удовлетворять двум условиям, применимым к налоговому периоду, включающему данный период.

26. Во-первых, в соответствии с подразделом (i) компания должна удовлетворить критерий владения. В соответствии с этим критерием пять или менее котируемых на бирже компаний илиорганизаций, описанных в подпункте c), должны в течение данного налогового периода являться прямыми или косвенными владельцами не менее 50 процентов совокупного количества голосов и стоимости акций компании (и не менее 50 процентов любого несоразмерного класса акций). Однако, если котируемые на бирже компании или организации являются косвенными владельцами, каждая из промежуточных компаний или организаций должна быть либо резидентом Договаривающегося государства, от которого исходят льготы в соответствии с настоящей Конвенцией, либо "квалифицированным промежуточным владельцем". Термин

"квалифицированный промежуточный владелец" определен в пункте 7; согласно этому определению, квалифицированный промежуточный владелец также включает резидента того же Договаривающегося Государства, что и компания, претендующая на получение льгот в соответствии с подпунктом d).

27. Так, например, компания-резидент Договаривающегося Государства удовлетворяет требованиям подраздела (i), если она полностью принадлежит компании , которая является резидентом того же Государства и удовлетворяет требованиям подпункта c). Кроме того, если материнская компания, акции которой обращаются на

бирже, другого Договаривающегося Государства косвенно владеет компанией через цепочку дочерних предприятий, каждая такая дочерняя компания в цепочке в качестве промежуточного владельца должна быть резидентом Договаривающегося Государства, получающим льготы в соответствии с настоящей Конвенцией, или квалифицированным промежуточным владельцем для того, чтобы компания удовлетворила критерий владения в подразделе (i).

28. Выражение "50 процентов от общего числа голосов и стоимости акций", которое используется в подпунктах d) и f) и в других частях пунктов с 1 по 7, относится к участию, представляющим собой как минимум 50 процентов всех голосов в соответствующей компании или организации и не менее 50 процентов стоимости всех акций данной компании или организации. Таким образом, данный критерий не будет удовлетворен в случае участия, удовлетворяющего условию голосования без выполнения условия значения (или наоборот).

29. Согласно второму условию, включенному в подраздел (ii), компания также должна удовлетворить критерий на размывание налоговой базы в отношении любых договорных льгот, на которые она претендует (кроме льгот в отношении дивидендов в соответствии со статьей 10). Критерий на размывание налоговой базы считается удовлетворенным, если

- менее 50 процентов валового дохода компании (и менее 50 процентов валового дохода проверяемой группы, если есть проверяемая группа) за налоговый период, включающий время, когда льготы испрашиваются, выплачиваются или начисляются прямо или косвенно, лицам в виде выплат, подлежащим вычету из налоговой базы, при расчете налога компании в государстве резидентства, и

- менее 50 процентов валового дохода проверяемой компании (если есть проверяемая группа) за налоговый период, включающий время, когда льготы испрашиваются, выплачиваются или начисляются, прямо или косвенно, ненадлежащим лицам в виде платежей, подлежащим вычету из налоговой базы, в государстве резидентства компании, претендующей на договорные льготы.

30. Термин "ненадлежащие лица", использованный в предыдущем пункте, относится к любым лицам, кроме резидентов каждого Договаривающегося государства, которые имеют право на льготы по настоящей Конвенции в соответствии с подпунктами a), b), c) или e) пункта

2. Следовательно, организации, являющиеся резидентами Договаривающихся Государств и имеющие право на льготы по настоящей Конвенции в соответствии с данным подпунктом или подпунктом f) пункта 2, не имеют права на льготы; это гарантирует, что данные организации не будут задействованы в соглашениях, которые могут позволить инвесторам из третьих стран косвенно накапливать значительную сумму размываемых налоговую базу платежей, производимых компанией, стремящейся получить льготы согласно этому подпункту. Пункт 7 включает

определение терминов "проверяемая группа" и "валовой доход", которые используются в подразделе (ii).

31. Для целей проверки на удовлетворение критерия на размывание налоговой базы вычитаемые платежи не включают в себя коммерческие суммы, выплаченные или начисленные в ходе обычной коммерческой деятельности за услуги или материальное имущество. В той мере, в какой они вычитаются из налогооблагаемой базы, трастовые выплаты являются вычитаемыми платежами. Вычет суммы износа при налогообложении, который не представляет собой выплаты или начисления другим лицам, для этой цели не учитываются. Кроме того, в случае проверяемой группы вычитаемые платежи не включают внутригрупповые платежи. Наконец, выплаты процентов не являются коммерческими суммами, выплаченными или начисленными в ходе обычной коммерческой деятельности за услуги или материальное имущество, и, следовательно, будут приняты во внимание, если они произведены в пользу ненадлежащего лица.

32. Следующие ниже примеры иллюстрируют применение проверки на удовлетворение критерия на размывание налоговой базы подраздела (ii) подпункта d) Договаривающимся государством (именуемым в примерах как "первое упомянутое государство") с учетом определений "проверяемой группы" и "валового дохода" в пункте 7:

— Пример A: предположим, что в любой момент времени R3 является компанией, полностью принадлежащей другой компании R2, которая, в свою очередь, полностью принадлежит R1, котируемой на бирже компании, удовлетворяющей требованиям подпункта c). R3, R2 и R1 все являются резидентами другого Договаривающегося Государства в соответствии со статьей 4, и все являются членами одной консолидируемой группы налогоплательщиков. Критерий владения в подразделе (i) подпункта d) удовлетворен, так как R1, компания, удовлетворяющая требованиям подпункта c), косвенно владеет не менее

50 процентами совокупных голосов и стоимостью R3 (и не менее 50 процентами совокупных голосов и стоимости любого несоразмерного класса акций R3), и R2, который является промежуточным владельцем, является резидентом другого Договаривающегося Государства и, следовательно, квалифицированным промежуточным владельцем.

В течение налогового периода, включающего время, когда льгота предоставляется первым упомянутым государством иным образом, R3 получает: 200 дивидендов от компании- резидента в третьем Государстве, которые исключаются из валового дохода в размере R3 в другом Договаривающемся государстве; и 100 процентов, возникающих в первом упомянутом государстве, для которого R3 добивается льгот по статье 11 Конвенции. R3 производит выплату, размывающую налоговую базу в размере 49 ненадлежащему лицу и выплачивает дивиденды в размере 51 R2. В дополнение к 51

дивиденду, который он получает от R3, R2 получает дополнительные валовые поступления в размере 100 от лиц, не входящих в проверяемую группу. R2 производит выплату, размывающую налоговую базу в размере 51 ненадлежащему лицу.

В этом примере проверяемая группа, как определено в пункте 7, состоит из R3, R2 и R1, поскольку три компании участвуют в налоговой консолидации. Чтобы иметь право на получение льгот в отношении процентов, возникающих в первом упомянутом Государстве, R3 и проверяемая группа должны удовлетворить критерий на размывание налоговой базы подраздела (ii).

Валовой доход R3, как определено в пункте 7, равен 100 (проценты, возникающие в первом упомянутом государстве), поскольку дивиденды в размере 200, выплаченные R3 от компании третьего государства, исключаются. Таким образом, за налоговый период, в течение которого R3 запрашивает льготы, менее 50 валовых доходов R3 приходится на выплаты ненадлежащим лицам. Компания R3 произвела только 49 платежей, размывающих налоговую базу и, следовательно, соответствует той части критерия на размывание налоговой базы, которая применяется к ней.

Валовой доход проверяемой группы, рассчитанный в соответствии с налоговым законодательством, исключает 200 дивидендов, выплаченных в пользу R3 от компании третьего государства, а также внутригрупповые операции (т. е. 51 дивиденд от R3 к R2) . Таким образом, валовой доход проверяемой группы равен 200 (100 процентов, возникающих в первом упомянутом государстве, плюс 100 R2, полученных от лиц, не входящих в проверяемую группу). Таким образом, в течение рассматриваемого налогового периода проверяемая группа должна произвести менее 100 размывающих базу платежей ненадлежащим лицам для того, чтобы удовлетворить критерий на размывание налоговой базы подраздела (ii).

В данном примере R3 не удовлетворяет требованиям подпункта d). Хотя R3 выплатил 49 платежей, размывающих базу, ненадлежащим лицам, и количество не превышает допустимый предел менее 50, общее количество платежей размывающих налоговую базу проверяемой группы ненадлежащим лицам в размере 100 (49 + 51), превышает допустимый предел выплат, размывающих налоговую базу в группе ненадлежащих лиц, размывающих налоговую базу для проверяемой группы.

- Пример B: предположим те же факты, что и в примере A, за исключением того, что R3 получает 100 дивидендов, выплачиваемых компанией-резидентом первого упомянутого государства, а не проценты, возникающие в данном государстве, и не имеет другого валового дохода в налоговом периоде. Поскольку договорные льготы и выгоды, которых добивается R3 в соответствии со статьей 10 в отношении дивидендов, R3 не обязана применять критерия на размывание налоговой базы согласно подразделу (ii). Соответственно, R3 является квалифицированным лицом в отношении дивидендов в соответствии с подпунктом d), так как удовлетворяет критерию владения подраздела (i).

- Пример C: предположим, что в любой момент времени P2 (соответствующая компания) является компанией, полностью принадлежащей P1, котируемой на бирже компании, которая удовлетворяет требованиям подпункта c). P2 и P1 являются резидентами другого Договаривающегося Государства.

В течение рассматриваемого налогового периода единственным видом доходов P2 являются проценты в размере 100, возникающие в первом упомянутом Государстве, в отношении которого P2 претендует на получение льгот по статье 11. P2 производит вычитаемую процентную выплату в размере 100 P1, лицу, удовлетворяющему подпункту c). P1 производит вычитаемый платеж в размере 100 в течение того же налогового периода в пользу третьей компании, компании-резидента в Государстве Y. P2 через P1 косвенно произвел платеж, размываемый налоговую базу в размере 100 ненадлежащему лицу. В этом примере критерий на размывание налоговой базы по подразделу (ii) не выполнено, и P2 не является квалифицированным лицом.

33. Как указано в комментарии к статье 1, некоторые государства считают, что в их налоговые договоры следует включить положения, запрещающие применение конкретных договорных положений в отношении дохода, выплачиваемого связанным лицам (как определено в пункте 7), которые пользуются преимуществами правовых режимов, представляющих собой

"специальные налоговые режимы" (см. пункты 85–100 Комментария к статье 1), и запрещающие применение статьи 11 к процентам, выплачиваемым связанным лицам, которые извлекают выгоду из положений внутреннего законодательства, предусматривающих условный вычет в отношении собственного капитала (см. пункт 107 Комментария к статье 1). Эти государства могут пожелать изменить критерий на размывание налоговой базы подраздела (ii), чтобы включить в категорию " ненадлежащих лиц" лиц, которые, хотя и являются резидентами одного из Договаривающихся государств, пользуются такими специальными налоговыми режимами или условными вычетами в отношении произведенных или начисляемых им вычитаемых платежей. Это возможно сделать, изменив подраздел (ii) следующим образом:

(ii) в отношении льгот по настоящей Конвенции, за исключением статьи 10, менее 50 процентов валового дохода компании и менее 50 процентов валового дохода проверяемой группы за налоговый период, включающий это время, выплачиваются или начисляются, прямо или косвенно, в виде платежей, которые подлежат вычету в данном налоговом периоде для целей налогов, охватываемых настоящей Конвенцией, в Договаривающемся государстве резидентства компании (за исключением коммерческих платежей в ходе обычной коммерческой деятельности за услуги или материальное имущество, а в случае проверяемой группы, не включая внутригрупповые операции)

A) лицам, которые не являются резидентами ни одного из Договаривающихся Государств, имеющих право на льготы по настоящей Конвенции в соответствии с подпунктами a), b), c) или e);

B) лицам, связанным с лицом, описанным в настоящем подпункте, и пользующимся особым налоговым режимом, как это определено в [ссылка на пункт конвенции, который включает определение "особого налогового режима"] настоящей Конвенции, в отношении вычета из налоговой базы; или в отношении выплаты процентов

C) лицам, связанным с лицом, указанным в настоящем подпункте, и пользующимся условными вычетами, указанными в [ссылка на пункт статьи 11, касающийся условных вычетов в капитал].

34. Следующий пример иллюстрирует применение альтернативной формулировки критерия на размывание налоговой базы, включенного в предыдущий абзац:

— Пример: предположим те же факты, что и в примере B в пункте 32 выше, за исключением того, что единственным видом дохода R3 являются 100 лицензионных отчислений, возникающих в Государстве, от которого испрашиваются договорные льготы, в отношении которого R3 требует льготы по статье 12. R3 производит вычитаемую оплату роялти в размере 100 по отношению к R1. В любое время R1 пользуется особым налоговым режимом (как определено в настоящей Конвенции) в отношении роялти.

Условие владения подраздела (i) подпункта d) выполнено, поскольку R1, компания, удовлетворяющая требованиям подпункта c), косвенно владеет не менее 50 процентами совокупных голосов и стоимости R3 и R2 является квалифицированным промежуточным владельцем. Однако даже несмотря на то, что R1 является лицом, удовлетворяющим подпункту c), вычитаемый роялти, произведенный R3 в отношении R1, является платежом, размывающим налоговую базу, поскольку R1 является ненадлежащим лицом. R1 является связанным лицом, связанным по отношению к R3, и пользуется специальным налоговым режимом в отношении дохода от роялти. В настоящем примере R3 не удовлетворяет критерию на размывание налоговой базы в соответствии с подразделом (ii), поскольку R3 произвел 100 размываемых базу платежей лицу, пользующемуся особым налоговым режимом, и сумма, равная 100, превышает допустимый R3 лимит платежей, размываемых налоговую базу ненадлежащим лицам (настоящий лимит превышается, если сумма этих выплат не менее 50).

35. Однако другие государства могут посчитать, что нет необходимости вводить критерий на размывание базы для подраздела (ii) в случае компаний, которые в основном принадлежат котируемым на бирже компаниям или организациям. Таким образом, эти государства могут пожелать опустить подпункт d) и использовать следующую версию подпункта c), который будет касаться как котируемых на бирже компаний или организаций, так и компаний, в которых пять или меньше котируемых

на бирже компаний и организаций владеют контрольным пакетом акций (государствам, придерживающимся настоящего подхода, следует также изменить нумерацию последующих подпунктов пункта 2 и заменить ссылки на "подпункт c)" ссылками на " подраздел (i) подпункта c)" в формулировках "размывание базы", "производные выгоды" и правил головной компании, чтобы избежать проблемы, описанной в пункте 30 выше):

c) компания или организация, если в течение налогового периода, включающего это время

(i) основной класс ее акций (и любой несоразмерный класс акций) регулярно торгуется на одной или нескольких признанных фондовых биржах, и либо:

A) ее основной класс акций в основном торгуется на одной или нескольких признанных фондовых биржах, расположенных в Договаривающемся Государстве, резидентом которого является компания или организация; или

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

(ii) не менее 50 процентов совокупного количества голосов и стоимости акций (и не менее 50 процентов совокупного количества голосов и стоимости любого несоразмерного класса акций) компании или организации прямо или косвенно принадлежит пяти или менее компаниям или организациям, имеющих право на получение льгот в соответствии с подразделом (i) настоящего подпункта, при условии, что в случае косвенного владения каждый промежуточный владелец является резидентом того Договаривающегося государства, от которого запрашиваются льготы в соответствии с настоящей Конвенцией, или является квалифицированным промежуточным владельцем

Подпункт d) (упрощенная версия)/e) (развернутая версия): некоммерческие организации и признанные пенсионные фонды

Упрощенная версия

d) лицо, не являющееся физическим лицом, которое:

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

(ii) является признанным пенсионным фондом;

Развернутая версия

e) лицо, не являющееся физическим лицом, которое:

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

(ii) является признанным пенсионным фондом, к которому применяется подраздел

(i) определения признанного пенсионного фонда в пункте 1 статьи 3, при условии, что более 50 процентов бенефициарных доли настоящего лица принадлежит физическим лицам, являющимся резидентами любого из Договаривающееся

государства или более [процентов] бенефициарной доли настоящего лица принадлежат лицам, проживающим в Договаривающемся государстве или любом другом государстве, в отношении которых выполняются следующие условия

A) лица, являющиеся резидентами этого другого государства, имеют право на выгоды всеобъемлющей конвенции об избежании двойного налогообложения между этим другим государством и государством, от которого запрашиваются льготы по настоящей Конвенции, и

B) в отношении дохода, указанного в статьях 10 и 11 настоящей Конвенции, если лицо является резидентом этого другого Государства, имеющим право на все льготы этой другой Конвенции, настоящее лицо в соответствии с такой Конвенцией имеет право на налоговую ставку в отношении конкретного класса дохода, для которого запрашиваются льготы в соответствии с настоящей Конвенцией, которая не может быть ниже ставки, применяемой в соответствии с настоящей Конвенцией; или

(iii) является признанным пенсионным фондом, к которому применяется подраздел (ii) 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 структур, упомянутых в предыдущем подразделе;

Комментарий к подпункту d) пункта 2 упрощенной версии

36. Подпункт d) упрощенной версии устанавливает правила, в соответствии с которыми определенные некоммерческие организации (в той мере, в какой они квалифицируются как резиденты Договаривающегося государства, как поясняется в пункте 8.11 Комментария к статье

4) и признанные пенсионные фонды имеют право на все преимущества Конвенции.

37. Описание данных субъектов, которое включено в подраздел (i) в отношении каждого государства, относится к положениям внутреннего законодательства государства, описывающего эти субъекты, или к факторам внутреннего права, которые позволяют идентифицировать эти субъекты. В зависимости от используемой формулировки государства могут также пожелать изменить подраздел (i), чтобы позволить своим компетентным органам впоследствии согласовать изменение или дополнение представленного описания.

38. Подраздел (ii) относится к любой организации, которая квалифицируется как

"признанный пенсионный фонд" согласно определению данного термина в пункте 1 статьи 3.

Комментарий к подпункту d) пункта 2 развернутой версии

39. Подпункт e) развернутой версии устанавливает правила, в соответствии с которыми определенные некоммерческие организации (в той мере, в какой они квалифицируются как резиденты Договаривающегося государства, как поясняется в пункте 8.11 Комментария к статье

4) и определенные признанные пенсионные фонды имеют право на все преимущества Конвенции.

40. Субъекты, которые описаны в подразделе (i), автоматически имеют право на получение договорных льгот независимо от места резидентства их бенефициаров или членов. Эти организации, как правило, соответствуют тем, которые не платят налоги в государстве резидентства и созданы и действуют исключительно для выполнения определенных социальных функций (например, благотворительных, научных, художественных, культурных или образовательных). Описание данных субъектов, которое включено в подраздел (i) в отношении каждого государства, обычно относится к положениям внутреннего законодательства данного государства, описывающие эти субъекты, или к факторам внутреннего права, позволяющие идентифицировать эти субъекты. В зависимости от используемой формулировки государства могут также пожелать изменить подраздел (i), чтобы позволить своим компетентным органам впоследствии согласовать изменение или дополнение представленного описания.

41. Под подразделом (ii) признанный пенсионный фонд, подпадающий под подраздел (i) определения настоящего термина в пункте 1 статьи 3 (который является частью определения, применимого к организации, управляющей или предоставляющей дополнительные пенсионные пособия для физических лиц) имеют право на договорные льготы, если более 50 процентов бенефициарной доли этого лица принадлежит физическим лицам, проживающим в одном из Договаривающихся Государств, или если более определенного процента этой бенефициарной доли, подлежит определению в ходе двусторонних переговоров принадлежат резидентам или физическим лицам, являющимся резидентами третьих государств, при условии, что в последнем случае выполняются два дополнительных условия: эти лица имеют право на льготы по всеобъемлющей налоговой конвенции, заключенной между этим третьим государством и государством источника, и эта Конвенция предусматривает аналогичное или большее сокращение налогов у источника дохода на проценты и дивиденды, получаемые пенсионными фондами этого третьего государства. Для целей настоящего положения термин "бенефициарная доля настоящего лица" следует понимать, как относящийся к долям, которыми владеют лица, имеющие право на получение пенсионных выплат из фонда. Некоторые государства, однако, считают, что риск того, что признанные пенсионные фонды могут злоупотребить положениями налоговых соглашений, не оправдывает затрат на соблюдение требований фондов определять договорное место резидентства и права лиц, имеющих право на получение пенсионных пособий. Государства, разделяющие эту точку зрения, могут изменить подразделы (ii) и (iii) соответствующим образом и могут, например, заменить эти два подраздела одним, в котором будет говориться "является признанным пенсионным фондом", что, как и

положение, содержащееся в упрощенной версии, обеспечит, чтобы любой признанный пенсионный фонд, попадающий под определение, содержащееся в пункте 1 статьи 3, автоматически считался

"квалифицированным лицом".

42. Подраздел (iii) применяется к так называемым "фондам фондов", которые упоминаются в подразделе (ii) определения "признанный пенсионный фонд" в пункте 1 статьи 3. Это фонды, которые не предоставляют напрямую пенсионные пособия физическим лицам, но создаются и используются для инвестирования средств признанных пенсионных фондов, которые сами подпадают под подраздел (i) определения "признанный пенсионный фонд". Подраздел (iii) применяется только в том случае, если практически весь доход подобного "фонда фондов" получен от инвестиций, сделанных в пользу признанных пенсионных фондов, отвечающих критериям получения пособий по подразделу (ii).

Подпункт e) (упрощенная версия) / f) (развернутая версия): размывание налоговой базы\собственности

Упрощенная версия

e) лицо, не являющееся физическим лицом, если в это время и по крайней мере в половине дней двенадцатимесячного периода, включающего это время, лица, являющимися резидентами этого Договаривающегося Государства и имеющие право на льготы по настоящей Конвенции в соответствии с подпунктами a) - d) владеют, прямо или косвенно, не менее, чем 50 процентами акций лица;

Развернутая версия

f) лицо, не являющееся физическим лицом, если

(i) в это время и по крайней мере в половине дней двенадцатимесячного периода, включающего это время, лица, являющимися резидентами этого Договаривающегося Государства и имеющие право на льготы по настоящей Конвенции в соответствии с подпунктами a), b) , c) или e) владеют, прямо или косвенно, акциями, составляющими не менее 50 процентов совокупного числа голосов и стоимости (и не менее 50 процентов от совокупного числа голосов и стоимости любого несоразмерного 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, выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, в виде платежей, которые подлежат вычету для целей налогов, охватываемых настоящей Конвенцией, в Договаривающемся государстве резидентства лица (за исключением коммерческих платежей в ходе обычной коммерческой деятельности за услуги или материальное имущество, а в случае проверяемой группы, не включая внутригрупповые операции) лицам, не

являющимся резидентами ни одного из Договаривающихся Государств, имеющих право на льготы настоящей Конвенции в соответствии с подпунктами a), b), c) или

e) настоящего пункта;

Комментарий к подпункту e) пункта 2 упрощенной версии

43. Подпункт e) упрощенной версии предусматривает дополнительный метод получения договорных льгот, который применяется к любой форме организации, являющейся резидентом Договаривающегося государства. В соответствии с настоящим подпунктом любая организация, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, имеет право на получение договорных льгот, если в то время, когда соответствующие договорные льготы были бы иным образом предоставлены, и по крайней мере в половине дней двенадцатимесячного периода, включающего это время, не менее 50 процентов акций настоящей организации принадлежат прямо или косвенно лицам, которые являются резидентами настоящего Договаривающегося Государства и которые сами имеют право на льготы по настоящей Конвенции в соответствии с предыдущими подпунктами пункта 2 (т.е. подпунктами a), b), c) или d) упрощенной версии).

44. Согласно определению термина "акции" в пункте 7, настоящий термин охватывает сопоставимые доли участия в организациях, отличных от компаний, к которым применяется данный подпункт; это включает, например, паевые фонды.

45. В отличие от соответствующего положения в подпункте f) подробной версии, подпункт

e) упрощенной версии не требует, чтобы предприятие также удовлетворило критерий на размывание налоговой базы. Кроме того, в случае косвенного владения он не накладывает никаких требований, применимых к промежуточным владельцам.

Комментарий к подпункту e) пункта 2 развернутой версии

46. Подпункт f) развернутой версии предусматривает дополнительный метод получения права договорных льгот, который применяется к любой форме организации, являющейся резидентом Договаривающегося государства. Критерий, предусмотренный в подпункте f), так называемый критерий на владение и на размывание налоговой базы, состоит из двух частей; обе части должны быть удовлетворены, чтобы резидент имел право на договорные льготы согласно подпункту f).

47. В соответствии с подразделом (i), который является частью критерия на владение, 50 или более процентов совокупных голосов и стоимости выпущенных акций (и не менее 50 процентов совокупного количества голосов и стоимости любого несоразмерного класса акций) должны принадлежать, прямо или косвенно, в то время, когда была бы предоставлена соответствующая договорная льгота иным образом, и не менее половины дней из двенадцатимесячного периода, включающим это время, лицам , являющимся резидентами Договаривающегося государства, и имеющими право на договорные льготы в соответствии с подпунктами a), 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 настоящему определению, квалифицированный промежуточный владелец также включает резидента того же Договаривающегося Государства, что и компания, претендующая на получение льгот в соответствии с подпунктом f).

48. Хотя подпункт f) обычно применим к частным компаниям, он также может применяться к такой организации, как, например, трастовой компании, являющейся резидентом Договаривающегося государства и в остальном удовлетворяющей требованиям подпункта. Согласно определению акций в пункте 7, ссылка на "акции" в случае организаций, не являющихся компаниями, означает доли, сопоставимые с акциями; как правило, это касается бенефициарных долей в трастовой компании. Для целей подраздела (i) бенефициарные доли в трастовой компании рассматриваются как принадлежащие его бенефициарам пропорционально актуарному проценту каждого бенефициара трастовой компании. Доля бенефициара, имеющего право на оставшуюся часть траста, равна 100 процентам за вычетом совокупных процентов, принадлежащих получателям прибыли. Доля бенефициара в трасте не считается принадлежащей лицу, имеющему право на получение льгот в соответствии с подпунктами a), b), c) или e), если невозможно определить актуарный процент бенефициара. Следовательно, если невозможно определить актуарный процент бенефициаров в трасте, критерий владения в соответствии с подразделом (i) не может быть удовлетворен, если все возможные бенефициары не являются лицами, имеющими право на льготы в соответствии с подпунктами a), b), c) или e).

49. Подраздел (ii) составляет часть тестирования критерия на размывание налоговой базы, которая в целом аналогична тестированию критерия на размывание налоговой базы в подразделе

(ii) подпункта d) за исключением того факта, что, в отличие от этого другого тестирования, он также применяется к лицу, который пытается получить льготы в соответствии со Статьей 10. Этот критерий на размывание налоговой базы считается удовлетворенным, если

- менее 50 процентов валового дохода лица (и менее 50 процентов валового дохода проверяемой группы, если есть проверяемая группа) за налоговый период, включающий время, когда заявлены, выплачены или начислены льготы прямо или косвенно, в виде выплат ненадлежащим лицам, которые подлежат вычету в налоговых целях при расчете налога компании в государстве ее резидентства, и

- менее 50 процентов валового дохода проверяемой группы (если есть проверяемая группа) за налоговый период, включающий время, когда заявлены, выплачены или

начислены льготы прямо или косвенно, в виде выплат ненадлежащим лицам, которые подлежат вычету в налоговых целях при расчете налога любого члена проверяемой группы в государстве резидентства компании, претендующей на договорные льготы.

50. Термин "ненадлежащие лица", использованный в предыдущем пункте, относится ко всем лицам, кроме резидентов каждого Договаривающегося Государства, которые имеют право на льготы по настоящей Конвенции в соответствии с подпунктами a), b), c) или e) пукнта 2. Кроме того, пункт 7 включает определение терминов "проверяемая группа" и "валовой доход", которые используются в подразделе (ii).

51. Критерий на размывание налоговой базы подраздела (ii), в отличие от критерия подпункта d), применяется, если лицо желает получить льготы, предусмотренные статьей 10. Такое лицо для целей подраздела (ii) включает в свой валовой доход любые полученные дивиденды, даже если дивиденды фактически освобождены от налогообложения в государстве резидентства настоящего лица. Это предусмотрено в подразделе (i) определения "валового дохода" в пункте 7.

52. Как и в случае критерия на размывание налоговой базы в подпункте d), для целей применения критерия в подразделе (ii) вычитаемые (т. е. уменьшающие базу) платежи не включают коммерческие суммы, выплаченные или начисленные в ходе обычной коммерческой деятельности в отношении услуг или материального имущества. В той мере, в какой они вычитаются из налогооблагаемой базы согласно налоговому законодательству государства резидентства лица, трастовые выплаты представляют собой такие платежи, размывающие базу. Амортизационные отчисления, которые не представляют собой выплаты или начисления другим лицам, не принимаются во внимание для целей подраздела (ii). Кроме того, в случае проверяемой группы вычитаемые платежи не включают внутригрупповые платежи. Наконец, процентные платежи не являются коммерческими суммами, выплаченными или начисленными в ходе обычной коммерческой деятельности за услуги или материальное имущество, и, следовательно, принимаются во внимание, если произведены в пользу ненадлежащего лица.

53. Как поясняется в пункте 33 выше, который применим к критерию на размывание базы подпункта d), государства, которые не желают применять конкретные договорные положения в отношении дохода, выплачиваемого связанным лицам, извлекающим выгоду из режимов, которые представляют собой "специальные налоговые режимы" и отказываются применять статью 11 к процентам, выплачивающимся связанным лицам, которые извлекают выгоду из положений внутреннего законодательства, предусматривающими условный вычет в отношении собственного капитала, могут также пожелать изменить критерий на размывание базы для подраздела (ii) для включения в категорию "ненадлежащих лиц", которые, хотя и являются резидентами одного из Договаривающихся государств, пользуются такими

специальными налоговыми режимами или условными вычетами в отношении вычитаемых платежей, произведенных или начисляемых им. Это можно сделать, изменив подраздел (ii) следующим образом:

(ii) менее 50 процентов валового дохода компании и менее 50 процентов валового дохода проверяемой группы за налоговый период, включающий это время, выплачивается или начисляется прямо или косвенно в виде платежей, которые подлежат вычету в этом налоговом периоде для целей налогов, охватываемых настоящей Конвенцией, в Договаривающемся государстве резидентства компании (за исключением коммерческих платежей в ходе обычной коммерческой деятельности за услуги или материальное имущество, а также в случае проверяемой группы , без учета внутригрупповых транзакций)

A) лицам, которые не являются резидентами ни одного из Договаривающихся Государств, имеющих право на льготы по настоящей Конвенции в соответствии с подпунктами a), b), c) или e);

B) лицам, связанным с лицом, описанным в настоящем подпункте, которые пользуются особым налоговым режимом, как это определено в [ссылка на пункт конвенции, который включает определение "особого налогового режима"] настоящей Конвенции, подлежащего вычету; или

C) в отношении выплаты процентов лицам, связанным с лицом, описанным в настоящем подпункте, которые извлекают выгоду из вычетов, описанных в [ссылка на пункт статьи 11, который касается условных вычетов в капитал];

54. Нижеследующие примеры иллюстрируют применение критерия на размывание налоговой базы подраздела (ii) подпункта f) Договаривающимся государством (именуемым в примерах как "первое упомянутое государство") с учетом определений " проверяемая группа" и

"валовой доход" в пункте 7:

- Пример A: предположим, что в любой момент времени R2 (организация, стремящаяся получить договорные льготы в соответствии с подпунктом f)) является дочерней компанией, полностью принадлежащей R1, которая, в свою очередь, полностью принадлежит Z, физическому лицу. R1, R2 и Z являются резидентами другого Договаривающегося Государства в соответствии со статьей 4. R2 и R1 являются членами одной налоговой консолидируемой группы. Критерий владения в подразделе (i) подпункта f) удовлетворен, поскольку Z, квалифицированное лицо в соответствии с подпунктом a), косвенно владеет не менее 50% совокупных голосов и стоимости R2, а R1 является квалифицированным промежуточным владельцем. В течение соответствующего налогового периода R2 имеет 50 освобожденных от налогообложения дивидендов, выплачиваемых компанией-резидентом третьего государства, и 50 процентов, возникающих в первом упомянутом государстве. R2 выплачивает вычитаемые проценты в размере 24 ненадлежащему лицу и выплачивает

51 дивиденд на R1. В дополнение к 51 дивиденду, который она получает от R2, R1 получает дополнительный доход в размере 100 от лиц, не входящих в проверяемую группу. R1 производит выплату вычитаемых процентов в размере 51 ненадлежащему лицу. R2 претендует на льготы статьи 11 Конвенции, но не статьи 10. Для целей применения критерия на размывание налоговой базы для проверяемой группы, проверяемая группа состоит из R1 и R2. Валовой доход проверяемой группы для этой цели составляет 150 (50 процентов, возникающих в первом упомянутом государстве, плюс 100 дополнительных доходов от лиц, не входящих в проверяемую группу). R2 произвела платеж, размывающий налоговую базу в размере 24, а R1 произвела платеж, размывающий налоговую базу в размере 51 ненадлежащим лицам. Платеж, размывающий налоговую базу, проверяемой группы составляют 75 (24 + 51), что составляет не менее 50 процентов от валового дохода проверяемой группы в размере 150. Следовательно, критерий на размывание налоговой базы не удовлетворен, и R2 не является квалифицированным лицом в соответствии с подпунктом e).

- Пример B: предположим те же факты, что и в примере A 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, выплаченные компанией-резидентом третьего государства, и 50 дивидендов, выплаченные компанией первого упомянутого государства). Валовой доход проверяемой группы составляет 200 (валовой доход R2 100 плюс доход R1 100 от лиц, не входящих в проверяемую группу). R2 произвела платеж, размываемый налоговую базу в размере 24 , а R1 произвела платеж, размывающий налоговую базу в размере 51. Платежи, размывающие налоговую базу в размере R2 равны 24, что составляет менее 50 процентов валового дохода R2 в размере 100. Кроме того, платежи, размывающие налоговую базу от проверяемой группы в сумме составляют 75 (24 + 51), что составляет менее 50 процентов от валового дохода проверяемой группы в размере 200. Следовательно, в этом примере критерий на размывание налоговой базы подраздела (ii) удовлетворен, и R2 является квалифицированном лицом в соответствии с подпунктом f) для целей получения более низкой ставки налогообложения дивидендов, выплачиваемых компанией-резидентом первого упомянутого государства.

Подпункт g): фонды коллективного инвестирования

Только развернутая версия

g) [возможное положение о фондах коллективного инвестирования] [1]

Комментарий к подпункту g) пункта 2 развернутой версии

55. Как указано в сноске к подпункту g), следует ли включать конкретное правило, касающееся фондов коллективного инвестирования (ФКИ), в пункт 2, и если да, то, как

это правило будет составлено, зависит от того, как Конвенция применяется к ФКИ и от использования ФКИ в каждом Договаривающемся государстве[2]. Хотя такое правило не требуется в отношении организации, которая иным образом представляет собой

"квалифицированное лицо" в соответствии с другими частями пукнта 2, часто требуется конкретное правило, поскольку ФКИ может не иметь права на договорные льготы ни в соответствии с другими положениями пункта 2, ни в соответствии с пунктами 3, 4 или 5, потому

---

[1]Настоящий подпункт следует сформулировать (или опустить) на основе того, как фонды коллективного инвестирования рассматриваются в Конвенции, а также как они используются и рассматриваются в каждом Договаривающемся государстве: см. комментарий к настоящему подпункту

и пункты 22-48 Комментария к Статье 1.

[2]См. также пункты 67.1–67.7 Комментария к статье 10 и отчета "Вопросы договоров о налогообложении, связанные с REIT", которые касаются договорных прав инвестиционных фондов недвижимости (REIT). В отношении применения определения "резидент Договаривающегося государства" по отношению к REIT, см. пункты 8-9 отчета "Вопросы договоров о налогообложении, связанные с REIT"

что во многих случаях - проценты в ФКИ не котируются на бирже (хотя эти проценты широко распределены);

- эти проценты принадлежат резидентам третьих государств; - выплаты, произведенные ФКИ, являются вычетными платежами;

- ФКИ используется для инвестиционных целей, а не для "осуществления активной предпринимательской деятельности" как это определяется в пункте 3;

- ФКИ не соответствует критерию владения, предусмотренному пунктом 4, и

- ФКИ не квалифицируется как головная компания в соответствии с пунктом 5.

56. В пунктах 22–48 Комментария к статье 1 обсуждаются различные факторы, которые следует учитывать в целях определения договорных прав ФКИ, и поэтому настоящие пункты актуальны при определении того, следует ли включать положение о ФКИ в пункт 2 и как он должен быть составлен. Эти пункты включают альтернативные положения, которые могут использоваться для надлежащего обращения с ФКИ, которые существуют в каждом Договаривающемся Государстве. Как поясняется ниже, использование этих положений может привести к тому, что в пункте 2 не появится необходимости включать конкретное правило о ФКИ, хотя важно убедиться, что в таком случае определение "эквивалентного бенефициара", если термин используется для целей одного из этих альтернативных положений, адаптировано для отражения определения, включенного в пункт 7.

57. Если он включен, в подпункте g) будут рассмотрены случаи, когда Договаривающееся Государство соглашается с тем, что ФКИ, учрежденные в другом Договаривающемся Государстве, являются резидентами этого другого Государства в соответствии с анализом, приведенным в пунктах 23–26 Комментария к Статье 1 (такое соглашение может быть подтверждено взаимным соглашением, как это предусмотрено в пункте 30 Комментария к статье 1, или может быть результатом судебного или административные постановления). Положения статьи, включая подпункт g), не имеют отношения к ФКИ, которые не квалифицируется как резидент Договаривающегося государства согласно анализу в пунктах 23-26 Комментария к статье 1. Кроме того, положения подпункта g) не имеют отношения к случаям, когда договорное право ФКИ рассматривается в соответствии с положением договора, аналогичным одному из альтернативных положений в пунктах 31, 35, 40, 41 и 46 Комментария к статье 1.

58. Как поясняется в пунктах 33 и 34 комментария к статье 1, Договаривающиеся государства, желающие рассмотреть вопрос о праве ФКИ на договорные льготы, могут пожелать рассмотреть экономические характеристики, включая возможность выбора наиболее выгодных налоговых соглашений, различных типов ФКИ, используемых в каждом Договаривающемся государстве.

59. В результате такого анализа они могут прийти к выводу, что налоговый режим ФКИ, установленный в двух государствах, не вызывает беспокойства по поводу получения выгоды от налоговых соглашений, и включить в свой двусторонний договор альтернативное положение пункта 31 Комментария к Статье 1, которое прямо предусматривало бы договорные права ФКИ, созданные в каждом государстве, и в то же время гарантировало бы, что они являются квалифицированными лицами согласно подпункту a) пункта 2 статьи (поскольку ФКИ, к которому это альтернативное положение будет применяться, будет рассматриваться как физическое лицо). В таком случае подпункт g) следует опустить. Государства, которые разделяют мнение о том, что ФКИ, созданные в этих двух государствах, не вызывают беспокойства по поводу злоупотребления положениями налоговых соглашений, но которые не включают в свой договор альтернативное положение пункта 31 Комментария к Статье 1, должны гарантировать, что любые ФКИ, являющиеся резидентом Договаривающегося Государства должны являться квалифицированным лицом. В этом случае подпункт g) следует сформулировать следующим образом:

g) фонд коллективного инвестирования [определение "фонда коллективного инвестирования" затем будет включено в пункт 7];

60. Договаривающиеся государства, однако, могут сделать вывод, что ФКИ предоставляют возможность резидентам третьих государств получать договорные льготы, которые не были бы доступны, если бы эти резиденты инвестировали напрямую, и по этой причине могли бы предпочесть подпункт g) способ, который гарантирует, что ФКИ, являющиеся резидентами Договаривающегося Государства,

представляют собой квалифицированные лица, но только в той мере, в какой бенефициарные доли в ФКИ принадлежат эквивалентным бенефициарам. В этом случае подпункт g) следует сформулировать следующим образом:

g) фонд коллективного инвестирования, но только в той степени, в которой на тот момент бенефициарные доли в фонде коллективного инвестирования принадлежат [резиденты Договаривающегося Государства, в котором учрежден фонд коллективного инвестирования,][1] эквивалентным бенефициарам;

61. Такой режим соответствует режиму, который возник бы в результате включения в налоговое соглашение положения, аналогичного альтернативному положению в пункте 35 комментария к статье 1. Как поясняется в пунктах 32–38 комментария к статье 1, включение настоящего альтернативного положения обеспечило бы более полное решение договорных вопросов, возникающих в связи с ФКИ, поскольку оно решило бы проблемы, связанные с получением выгоды от налоговых соглашений, и в то же время прояснило бы режим налогообложения ФКИ в обоих Договаривающихся государствах. Если это альтернативное положение включено в налоговое соглашение, подпункт g) не будет необходим в отношении ФКИ, к которым будет применяться это альтернативное положение: поскольку это альтернативное положение предусматривает , что ФКИ, к которому оно применяется, рассматривается как физическое лицо (в той мере, в какой бенефициарные доли в этой ФКИ принадлежат эквивалентным бенефициарам), эта ФКИ будет представлять собой квалифицированное лицо в соответствии с подпунктом a) пункта 2 статьи.

62. Подход, описанный в двух предыдущих пунктах, как и подход, описанный в пунктах 35, 40 и 42 Комментария к Статье 1, требует от ФКИ определять, когда запрашивается льгота в отношении конкретной статьи дохода, определения доли владельцев долей, которые имеют право на получение пособий, если инвестируют напрямую. Однако, как указано в пункте 43 Комментария к Статье 1, право собственности на доли в ФКИ регулярно меняется, и такие доли часто удерживаются через посредников. По этой причине ФКИ и ее руководители часто сами не знают имен и договорного статуса бенефициарных владельцев долей. Следовательно, для ФКИ непрактично собирать такую информацию от соответствующих посредников каждый раз, когда ФКИ получает доход. Соответственно, Договаривающиеся государства должны принять практичные и надежные подходы, которые не требуют подобного ежедневного отслеживания. Как указано в пункте 45 Комментария к Статье 1, доля инвесторов в ФКИ меняется относительно медленно, даже несмотря на то, что личность индивидуальных инвесторов может меняться ежедневно. По этой причине подсчет пределов, в которых бенефициарные доли в ФКИ принадлежат эквивалентным бенефициарам, должен производиться через регулярные промежутки времени, причем подсчет, сделанный в данный момент, применим к полученным платежам до

следующего подсчета. Это соответствует подходу, описанному в пункте 45 Комментария к статье 1, согласно которому:

Довольно разумно потребовать от ФКИ собирать от других посредников в указанные даты информацию, позволяющую ФКИ определять долю инвесторов, имеющих договорное право. Эта информация может потребоваться в конце календарного или финансового года, или, если рыночные условия предполагают высокий оборот собственности, ее можно запрашивать чаще, но не чаще, чем в конце каждого календарного квартала. ФКИ затем может выдвинуть требование на основе среднего значения этих сумм за согласованный период времени. При выполнении таких процедур следует проявлять осторожность при выборе дат подсчетов, чтобы у ФКИ было достаточно времени для обновления информации, которую он предоставляет другим плательщикам, чтобы в начале каждого соответствующего периода удерживалась правильная сумма.

---

[1]Слова "резиденты Договаривающегося государства, в котором учреждены фонды коллективного инвестирования" не потребуются, если определение "эквивалентного бенефициара", используемое для целей

63. Еще одно мнение, которое Договаривающиеся государства могут принять в отношении ФКИ, выражается в пункте 40 комментария к статье 1. Договаривающиеся государства, которые придерживаются этого мнения, могут разработать подпункт g) таким образом, чтобы ФКИ, являющийся резидентом Договаривающегося государства, являлся квалифицированным лицом только в той мере, в какой бенефициарные доли в этой ФКИ принадлежат резидентам Договаривающегося Государства, в котором учреждена ФКИ. В этом случае подпункт g) следует сформулировать следующим образом:

g) фонд коллективного инвестирования, но только в той степени, в которой в это время бенефициарные доли в фонде коллективного инвестирования принадлежат резидентам Договаривающегося Государства, в котором учрежден фонд коллективного инвестирования.

Поскольку включение альтернативного положения в пункт 40 Комментария к Статье 1 приведет к тому же результату в отношении ФКИ, к которым он будет применяться, подпункт g) не будет необходим, если это альтернативное положение будет включено в договор, в отношении ФКИ, к которым будет применяться это положение.

64. Вариантом предыдущего подхода является рассмотрение того, что ФКИ, которая является резидентом Договаривающегося Государства, должна представлять собой квалифицированное лицо, если большинство бенефициарных долей в этом ФКИ принадлежит физическим лицам, которые являются резидентами Договаривающегося

Государства, в котором учреждены ФКИ. Этот результат может быть достигнут путем опущения подпункта g), полагаясь на применение подпункта f) (критерий владения и размывания налоговой базы).

65. Другой возможный вариант, который могут принять Договаривающиеся государства, заключается в том, что значительная часть инвесторов ФКИ имеет право на заключение договоров, что является достаточной защитой от злоупотребления положениями налоговых соглашений, и, таким образом, целесообразно установить порог владения, выше которого льготы будут предоставляться в отношении всего дохода, полученного ФКИ. Альтернативное положение, обеспечивающее включение результата в пункт 41 комментария к статье 1 и подпункт g), не было бы необходимым, если Договаривающиеся государства включили это положение в свой двусторонний договор в отношении ФКИ, к которым это положение будет применяться. Если это положение не включено в договор, сфера применения подпункта g) может быть расширена для достижения аналогичного результата путем ссылки на "фонд коллективного инвестирования, но только если [процентная доля определяется на двусторонней основе]" процентов от бенефициарной доли в фонде коллективного инвестирования принадлежит резидентам Договаривающегося государства, в котором учрежден фонд коллективного инвестирования, и эквивалентным бенефициарам".

66. Точно так же Договаривающиеся государства могут использовать альтернативное положение в пункте 46 комментария к статье 1, если они считают, что " котируемые на бирже фонды коллективного инвестирования не могут эффективно использоваться для злоупотребления положениями налоговых соглашений, поскольку акционеры или вкладчики подобного фонда коллективного инвестирования не могут индивидуально осуществлять контроль над ним". В таком случае подпункт g) не будет необходим в отношении ФКИ, к которым будет применяться альтернативное положение. Государства, разделяющие это мнение, но не включившие альтернативное положение в свои конвенции, могут сформулироватьм подпункт g) следующим образом:

g) фонд коллективного инвестирования, если основной класс акций фонда коллективного инвестирования зарегистрирован и регулярно торгуется на признанной фондовой бирже.

67. Наконец, как поясняется в пункте 39 комментария к статье 1, государства, которые разделяют обеспокоенность, описанную в настоящем пункте, в отношении потенциальной отсрочки налоговых платежей, которая может возникнуть в отношении ФКИ, не облагаемых налогом или облагаемых низким налогом, которые могут накапливать доход, а не распределять его по мере возникновения, могут пожелать согласовать положения, которые распространяют льготы только на те ФКИ, которые в настоящее время обязаны распределять прибыль. В зависимости от формулировки настоящие положения могут сделать подпункт g) ненужным.

Пункт 3: осуществление активной предпринимательской деятельности

Упрощенная и развернутая версии

3. a) Резидент одного Договаривающегося Государства имеет право на льготы в соответствии с настоящей Конвенцией в отношении статьи дохода, полученного из другого Договаривающегося Государства, независимо от того, является ли резидент квалифицированным лицом, если резидент занимается активной предпринимательской деятельностью в первом упомянутом Государстве и доход, полученный в другом Государстве, исходит от настоящей коммерческой деятельности или является побочным. Для целей настоящей статьи термин "активная предпринимательская деятельность" не включает следующие виды деятельности или любое их сочетание:

(i) деятельность в виде холдинговой компании;

(ii) обеспечение общего руководства 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 или [перечислить финансовые учреждения, подобные банкам, которые Договаривающиеся Государства соглашаются рассматривать как таковые], страховое предприятие или зарегистрированный дилер по ценным бумагам в ходе обычной коммерческой деятельности.

b) Если резидент одного Договаривающегося Государства получает доход от коммерческой деятельности, осуществляемой этим резидентом в другом Договаривающемся Государстве, или получает доход, возникающий в другом Государстве от связанного лица, условия, описанные в подпункте a) считаются удовлетворенными в отношении такого объекта, только если коммерческая деятельность, осуществляемая резидентом в первом упомянутом Государстве, с которым связан объект, является весомой по отношению к той же или дополнительной коммерческой деятельности, осуществляемой резидентом или таким связанным лицом в другом Договаривающемся Государстве. Является ли коммерческая деятельность существенной для целей настоящего пункта, определяется на основании всех фактов и обстоятельств.

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

Комментарий к пункту 3 упрощенной и развернутой версий

68. В пункте 3 как упрощенной, так и развернутой версии излагается альтернативный критерий, в соответствии с которым резидент Договаривающегося государства может получать договорные льготы в отношении определенных статей дохода, связанных с активной коммерческой деятельностью, осуществляемой в государстве его резидентства. В настоящем пункте говорится, что если

организация-резидент одного Договаривающегося государства активно ведет коммерческую деятельность в этом Государстве, включая деятельность, проводимую связанными лицами, и получает доход от другого Договаривающегося государства, который исходит от настоящей коммерческой деятельности или является побочным от нее, предоставление договорных льгот в отношении такого дохода не вызывают обеспокоенности относительно злоупотребления положениями налоговых соглашений, независимо от характера и формы собственности предприятия. Этот пункт обеспечит договорные льготы в большом количестве ситуаций, когда в льготах отказано в соответствии с пунктом 1, поскольку организация не является "квалифицированным лицом" в соответствии с пунктом 2.

69. Резидент Договаривающегося государства имеет право на получение льгот в соответствии с пунктом 3 независимо от того факта, что он не является квалифицированным лицом в соответствии с пунктом 2. В соответствии с критерием активного ведения, предусмотренным в пункте 3, лицо (обычно компания) имеет право на получение договорных льгот, если удовлетворяет двум условиям: оно занимается активной коммерческой деятельностью в государстве своего резидентства, а также, выплата, на которую испрашиваются льготы, связана с коммерческой деятельностью. В некоторых случаях должно выполняться дополнительное требование о том, что размер бизнеса должен быть существенным по размеру относительно деятельности в государстве источника, приносящем доход.

70. Подпункт a) устанавливает общее правило, согласно которому резидент одного Договаривающегося государства, ведущий активную коммерческую деятельность в этом Государстве, может получать льготы Конвенции в отношении статьи дохода, получаемой из другого Договаривающегося государства. Однако статья дохода должна исходить от этой коммерческой деятельности или связанной с ней.

71. Термин "коммерческая деятельность" не определен (за исключением ограниченной цели разъяснения того, что он включает оказание профессиональных услуг и другую деятельность независимого характера; см. подпункт h) пункта 1 Статьи 3) и потому в соответствии с общим правилом пункта 2 Статьи 3 ему следует придать значение, которое оно имеет в соответствии с внутренним законодательством. Как правило, субъект считается занимающимся активной коммерческой деятельностью только в том случае, если лица, через которых оно действует (например, должностные лица или сотрудники компании), осуществляют существенную административную и оперативную деятельность компании.

72. Подразделы (i) - (iv) подпункта a) определяют конкретные функции, которые, либо сами по себе, либо в сочетании, рассматриваются для целей пункта 3 как не представляющие собой активное ведение коммерческой деятельности в Договаривающемся государстве, даже если все эти функции выполняются в одном государстве. К ним относятся: (i) деятельность в виде холдинговой компании; (ii)

обеспечение общего руководства или управления группой компаний; (iii) предоставление группового финансирования (включая объединение денежных средств) ; и (iv) осуществление инвестиций или управление ими, если только эта деятельность не осуществляется регулируемым банком (или финансовым учреждением, согласованным Договаривающимися государствами), страховой компанией или зарегистрированным дилером по ценным бумагам в ходе обычной коммерческой деятельности.

73. Настоящий перечень видов деятельности предназначен для пояснения того, что функции организационной поддержки международных компаний, а также деятельность в качестве холдинговой компании не являются активной коммерческой деятельностью и потому, доход, получаемый в результате такой деятельности или являющийся побочным результатом такой деятельности не может иметь права на договорные льготы согласно пункту 3. Однако некоторые государства считают, что некоторые или все виды деятельности, перечисленные в подразделах

(i) - (iv), должны быть включены в то, что представляет собой активную коммерческую деятельность и поэтому эти государства могут пожелать принять другую формулировку подпункта a).

74. Является ли статья дохода результатом активной коммерческой деятельности в государстве резидентства определяется на основании фактов и обстоятельств. Как правило, статья дохода возникает в результате активной коммерческой деятельности в государстве резидентства, если существует фактическая связь между активной коммерческой деятельностью и статьей дохода, по которой испрашиваются льготы. Например, если компания проводит исследования и разработки в государстве своего резидентства и разрабатывает патент для новой технологии, роялти от лицензирования патента будут фактически связаны с активной коммерческой деятельности в государстве резидентства. В случае дивидендов или процентов, выплачиваемых материнской компании, деятельность компании-плательщика важна для определения того, являются ли дивиденды или проценты результатом активной коммерческой деятельности материнской компании в государстве резидентства.

75. Для целей определения того, имеет ли деятельность компании-плательщика в государстве источника требуемую фактическую связь с активно ведущейся коммерческой деятельностью в государстве резидентства, важно сравнить род деятельности в каждом государстве. Род деятельности в государстве источника может предоставлять ресурсы для производственного процесса, который происходит в государстве резидентства, или род деятельности в государстве-источнике может продавать продукцию производственного процесса, осуществляемого резидентом. Следующие примеры иллюстрируют эти принципы:

- Пример A: ACO является компанией-резидентом государства A и занимается активной коммерческой деятельностью в этом государстве, заключающуюся в

производстве продукта X. АСО владеет 100% акций ВСО, компании-резидента государства 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 этого продукта АСО, дивиденды, выплачиваемые ВСО АСО, будут рассматриваться как полученные в результате деятельности АСО.

- Пример В: АСО - компания-резидент государства А, управляющая крупным научно- исследовательским центром в государстве А, который разрабатывает интеллектуальную собственность, лицензию на которую она передает дочерним компаниям или ассоциированным предприятиям по всему миру, включая ВСО. АСО владеет 100% акций ВСО, компании-резидента государства В. ВСО производит и продает разработанные АСО продукты в государстве В. Поскольку деятельность, осуществляемая ВСО, фактически связана с активно ведущейся деятельностью АСО в государстве А, роялти, уплаченные ВСО АСО за использование его интеллектуальной собственности, будут рассматриваться как полученные в результате деятельности АСО.

- Пример С: АСО является компанией-резидентом государства А и занимается в государстве А активной коммерческой деятельностью, которая требует использования товара X. АСО владеет 100% акций ВСО, компании-резидента государства В, которая владеет большим запасом товара X. ВСО извлекает товар X и продает его АСО, которая использует товар для производства продукции, которую она продает на открытом рынке. Поскольку коммерческая деятельность, осуществляемая ВСО, обеспечивает исходные ресурсы АСО для использования в производстве ее товаров, деятельность ВСО фактически связана с производственной деятельностью АСО в государстве А. Дивиденды, выплачиваемые ВСО в пользу АСО, будут считаться полученными в результате деятельности АСО.

76. Статья дохода, полученная в государстве источника, является "побочной" для деятельности, осуществляемой в государстве резидентства, если производство этой статьи способствует ведению коммерческой деятельности в государстве резидентства. Примером второстепенного дохода является доход, полученный от временных инвестиций оборотного капитала лица в государстве резидента в ценные бумаги, выпущенные лицами в государстве источника.

77. В подпункте b) пункта 3 излагается дополнительное условие к общему правилу в подпункте a) в случаях, когда коммерческая деятельность, приносящая рассматриваемую статью дохода, осуществляется либо лицом, получающим доход, либо связанным лицом в государстве источника. Подпункт b) гласит, что при таких обстоятельствах коммерческая деятельность, осуществляемая в государстве резидентства, должна быть значительной по отношению к деятельности в государстве источника. Определение значительности основывается на всех фактах и обстоятельствах, включая сравнительные размеры предприятий в каждом

Договаривающемся государстве, относительные размеры экономики и рынков в двух Государствах, характер деятельности, осуществляемой в каждом Государстве, и относительный вклад, вносимый в настоящую коммерческую деятельность в каждом государстве.

78. Определение того, применяется ли подпункт b), применяется отдельно для каждой статьи дохода, получаемой в государстве источника, со ссылкой на коммерческую деятельность в государстве резидентства, из которого исходит данная статья дохода. Следовательно, возможно, что лицо имеет право на льготы по Конвенции в отношении одной статьи дохода, но не в отношении другой. Если резидент Договаривающегося государства имеет право на договорные льготы в отношении определенной статьи дохода согласно пункту 3, резидент имеет право на все льготы по Конвенции в той мере, в какой они влияют на налогообложение этой статьи дохода в государстве источника.

79. Требование значительности в соответствии с подпунктом b) неприменимо, если деятельность, приносящая соответствующую статью дохода, не ведется в государстве источника резидентом, стремящимся получить льготы, или связанным с ним лицом в государстве источника. Например, если небольшая исследовательская фирма в одном государстве разрабатывает процесс, который она лицензирует крупному фармацевтическому производителю в другом государстве, который не является лицом, связанным с этой небольшой исследовательской фирмой, исследовательской фирме не обязательно проходить проверку на соответствие размеру коммерческой деятельности производителя. Аналогичным образом небольшой банк одного государства, который предоставляет ссуду крупной компании, которая не является связанным лицом, и которая ведет деятельность в другом государстве, не обязан проходить проверку на предмет значительности, чтобы иметь право на получение договорных льгот в соответствии с пунктом 3.

80. Подпункт c) устанавливает правила присвоения в случае деятельности, осуществляемой связанными лицами в целях применения основных правил подпунктов a) и b). Таким образом, эти правила применяются в целях определения того, удовлетворяет ли лицо требованию подпункта a) о том, что оно занимается активной коммерческой деятельностью и что статья дохода исходит от этой активной коммерческой деятельности, а также для проведения сравнения, требуемого требованием "значительности" подпункта b). Термин "связанное лицо" определен в пункте 7.

81. Следующие примеры иллюстрируют применение пункта 3 в отношении деятельности, проводимой связанными лицами:

- Пример A: PARENTCO является резидентом третьего государства и является материнской компанией HOLDCO, которая сама является материнской по отношению OPCO1 и OPCO2. OPCO1 и HOLDCO являются резидентами государства A. OPCO2

является резидентом государства B. OPCO1 и OPCO2 занимаются производством одного и того же продукта в соответствующих государствах резидентства. HOLDCO управляет инвестициями группы и считается не занимающимся активной коммерческой деятельностью. HOLDCO получает дивиденды от OPCO2. В соответствии с подпунктом

c) считается, что HOLDCO занимается активной коммерческой деятельностью, поскольку считается, что он ведет деятельность OPCO1, которая занимается активной коммерческой деятельностью. Следовательно, HOLDCO рассматривается как участвующий в активной коммерческой деятельностью в государстве A. Тем не менее, тот факт, что предполагаемая деятельность HOLDCO совпадает с деятельностью OPCO2, не является достаточным доказательством того, что дивиденды, выплачиваемые OPCO2, фактически связаны с дивидендами активной коммерческой деятельности HOLDCO. Соответственно, такие дивиденды не могут быть использованы в силу пункта 3 о сниженных ставках удерживаемого налога, предусмотренными статьей 10 конвенции между государствами A и B.

- Пример B: ACO является компанией-резидентом государства A и занимается в государстве A активной коммерческой деятельностью, которая требует использования товара X. Все акции ACO принадлежат HOLDCO, также являющемуся резидентом государства A, которая также владеет 100% акций BCO, компании-резидента государства B, где имеется большой запас товара X. BCO извлекает товар X и продает его ACO, которая использует товар для производства продукции, продаваемой на открытом рынке. Считается, что HOLDCO занимается активной коммерческой деятельностью, потому что в соответствии с подпунктом c) считается, что она ведет деятельность ACO. Поскольку коммерческая деятельность, осуществляемая BCO, обеспечивает исходные товары для использования в предполагаемой активной коммерческой деятельности HOLDCO, деятельность BCO считается фактически связанной с предполагаемым производственным предприятием HOLDCO, поэтому дивиденды, выплачиваемые BCO в пользу HOLDCO, активно исходят от предполагаемой активной коммерческой деятельности HOLDCO.

Пункт 4: производные льготы

Упрощенная версия

4. Резидент Договаривающегося государства, не являющийся квалифицированным лицом, тем не менее имеет право на льготы, которые иным образом предоставлялись бы настоящей Конвенцией в отношении статьи дохода, если в момент, когда такие льготы предоставляются иным образом, по крайней мере в половине дней любого двенадцатимесячного периода, включающего это время, лица, являющиеся эквивалентными бенефициарами, прямо или косвенно владеют не менее 75 процентами акций резидента.

Развернутая версия [Вопрос о том, как следует сформулировать пункт о производных выгодах в конвенции, следующий за подробной версией, рассматривается в Комментарии ниже.]

Комментарий к пункту 4 упрощенной версии

82. В пункте 4 упрощенной версии устанавливается критерий производных льгот, который потенциально применим ко всем договорным льготам, хотя он должен применяться к каждой статье дохода отдельно. Этот критерий производных льгот дает право компаниям и организациям, которые являются резидентами Договаривающегося государства, но которые не соответствуют критериям согласно пункту 2, иметь право на договорные льготы в отношении статьи дохода, если на момент, когда льгота была бы предоставлена иным образом в отношении этой статьи дохода и по крайней мере в половине дней любого двенадцатимесячного периода, включающего это время, по крайней мере 75 процентов акций (как определено в пункте 7) этой компании или организации напрямую или косвенно принадлежат лицам, удовлетворяющим определению "эквивалентного бенефициара", содержащемуся в пункте 7. Определение "эквивалентного бенефициара", которое имеет решающее значение для применения пункта 4, в основном относится к лицам, которые имеют право на эквивалентные или более выгодные льготы от государства источника, в случае получения того же дохода напрямую (с учетом условий, включенных в это определение).

Комментарий к пункту 4 развернутой версии

83. Составление пункта о производных льготах в конвенции, которая следует за развернутой версией, зависит от мнений Договаривающихся государств относительно возможностей получения выгоды от налоговых соглашений, которые могут возникнуть из настоящего пункта в отношении резидентов государств, налоговая система которых включает определенные льготные условия.

84. Как указано в комментарии к статье 1, некоторые государства считают, что в их налоговые конвенции следует включить положения, запрещающие применение конкретных договорных положений в отношении дохода, выплачиваемого связанным лицам (как определено в пункте 7), которые пользуются преимуществами режимов, представляющими собой "специальные налоговые режимы" (см. пункты 85–100 Комментария к статье 1), и применение статьи 11 в отношении процентов, выплачиваемым связанным лицам, которые пользуются положениями внутреннего законодательства, предусматривающими условный вычет в отношении капитала (см. пункт 107 Комментария к статье 1). Эти государства могут пожелать, чтобы любые положения о производных льготах, включенные в их конвенции, запрещали производить выплаты, уменьшающие налоговую базу, таким связанным лицам, даже если они

квалифицируются как эквивалентные бенефициары. Государства, разделяющие эти взгляды, могут принять пункт о производных выгодах, сформулированный следующим образом:

4. Компания, которая является резидентом Договаривающегося государства, также имеет право на льготы, которые предоставлялись бы настоящей Конвенцией иным образом, если:

a) в момент, когда льгота была бы предоставлена иным образом, и по крайней мере в половине дней любого двенадцатимесячного периода, включающего это время, не менее 95 процентов совокупного количества голосов и стоимости его акций (и не менее 50 процентов от совокупного числа голосов и стоимости любого несоразмерного класса акций) принадлежит, прямо или косвенно, семи или менее лицам, являющимися эквивалентными бенефициарами, при условии, что в случае косвенного владения каждый промежуточный владелец является квалифицированным промежуточным владельцем, а также

b) менее 50 процентов валового дохода лица и менее 50 процентов валового дохода проверяемой группы выплачивается или начисляется за налоговый период, включающий это время, как определено в Договаривающемся государстве резидентства лица, прямо или косвенно, в виде платежей, которые подлежат вычету в целях налогов, охватываемых настоящей Конвенцией, в Договаривающемся государстве резидентства лица (за исключением коммерческих платежей в ходе обычной коммерческой деятельности за услуги или материальное имущество, а также в случай проверяемой группы, без учета внутригрупповых транзакций)

i) лицам, не являющимся эквивалентными бенефициарами;

ii) лицам, которые являются эквивалентными бенефициарами только на основании пункта

5 настоящей статьи или по существу аналогичного положения соответствующей всеобъемлющей конвенции об избежании двойного налогообложения;

iii) лицам, которые являются эквивалентными бенефициарами, которые являются связанными лицами в отношении компании, описанной в настоящем пункте, и которые пользуются особым налоговым режимом, как определено в [ссылка на пункт конвенции, который включает определение "особого налогового режима"] Настоящей Конвенции в отношении вычитаемого платежа, при условии, что соответствующая всеобъемлющая конвенция по избежанию двойного налогообложения не содержит определения специального налогового режима, аналогичного определению этого термина, включенному в настоящую Конвенцию, принципы этого определения применяются, но без учета требования в подразделе (v) этого определения; или

iv) в отношении выплаты процентов лицам, являющимся эквивалентными бенефициарами, которые являются связанными лицами по отношению к компании, описанной в этом пункте, и которые извлекают выгоду из условных вычетов типа,

описанного в [ссылка на пункт статьи 11, который касается условных вычетов в отношении собственного капитала].

85. Государства, которые не считают, что положения о специальных налоговых режимах и условных вычетах в отношении капитала должны быть включены в их налоговые соглашения, могут предпочесть использовать следующую версию пункта о производных льготах:

4. Компания, которая является резидентом Договаривающегося Государства, также имеет право на льготы, которые предоставлялись бы настоящей Конвенцией иным образом, если:

a) в момент, когда льгота была бы предоставлена иным образом, и по крайней мере в половине дней любого двенадцатимесячного периода, включающего это время, не менее 95 процентов совокупного количества голосов и стоимости ее акций (и не менее 50 процентов от совокупного числа голосов и стоимости любого несоразмерного класса акций) принадлежит, прямо или косвенно, семи или менее лицам, которые являются эквивалентными бенефициарами, при условии, что в случае косвенного владения каждый промежуточный владелец является квалифицированным промежуточным владельцем, а также

b) менее 50 процентов валового дохода лица и менее 50 процентов валового дохода проверяемой группы выплачивается или начисляется за налоговый период, включающий это время, как определено в Договаривающемся государстве резидентства лица, прямо или косвенно, в виде платежей, которые подлежат вычету в целях налогов, охватываемых настоящей Конвенцией, в Договаривающемся государстве резидентства лица (за исключением коммерческих платежей в ходе обычной коммерческой деятельности за услуги или материальное имущество, а также в случай проверяемой группы, без учета внутригрупповых транзакций)

i) лицам, не являющимся эквивалентными бенефициарами лицам; или

ii) лицам, которые являются эквивалентными бенефициарами только на основании пункта 5 настоящей статьи или по существу аналогичного положения соответствующей всеобъемлющей конвенции об избежании двойного налогообложения.

86. Однако некоторые государства могут считать, что положения пункта о производных выгодах, составленные в соответствии с положениями, включенными в предыдущий пункт, создают неприемлемые риски злоупотребления положениями налоговых соглашений в отношении платежей, которые подлежат вычету в государстве источника. Вместо того, чтобы не предоставлять никаких производных льгот, эти государства могут ограничить сферу применения этого положения дивидендами, которые обычно не подлежат вычету. Государства, разделяющие эту точку зрения, могут сформулировать первую часть альтернативного положения следующим образом:

4. Компания, которая является резидентом Договаривающегося Государства, также имеет право на льготы, которые предоставлялись бы в соответствии со статьей 10 иным образом, если:

87. Независимо от того, сформулирован ли он в соответствии с пунктом 84 или с пунктом

85 выше, пункт 4 о производных льготах устанавливает альтернативный критерий, в соответствии с которым резидент Договаривающегося государства, не являющийся квалифицированным лицом согласно пункту 2, может получать договорные льготы в отношении определенных статьи доходов. В целом, критерий на получение производных льгот дает компании, являющейся резидентом Договаривающегося государства, право на получение договорных льгот, если 95 процентов голосов и стоимости ее акций прямо или косвенно принадлежат семи или менее эквивалентным бенефициарам и компания удовлетворяет критерий на размывание налоговой базы. Требование о том, чтобы по крайней мере 95 процентов голосов и стоимости компании, претендующей на договорные льготы согласно пункту 4, прямо или косвенно принадлежали семи или меньшему количеству эквивалентных бенефициаров, предназначено для избежания административной обязанности, связанной с необходимостью определения того, большое ли количество акционеров являются эквивалентными бенефициарами; оно также соответствует цели критерия производных льгот, предусматривающего предоставление льгот холдинговым компаниям многонациональной группы в ситуациях, предусмотренных положением.

88. Подпункт a) устанавливает критерий владения. В соответствии с этим критерием семь или менее эквивалентных бенефициаров должны прямо или косвенно владеть акциями, представляющими не менее 95 процентов общего количества голосов и стоимости компании, и не менее 50 процентов любого несоразмерного класса акций по крайней мере в половине дней любого двенадцатимесячного периода, включающего дату, когда льготы были бы предоставлены иным образом. 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 A, является дочерней компанией, находящейся в полной собственности ZCO, компании-резидента государства Z, которая сама является прямой дочерней компанией XCO, резидента государства X. Основной класс акций XCO в основном и регулярно котируется на фондовой бирже в государстве X. HOLDCO не имеет права на получение льгот в соответствии с пунктом 2 договора между государствами A и B, поскольку она является дочерней компанией компании-резидента и котируется на фондовой бирже в третьем государстве. HOLDCO не ведет активную коммерческую деятельность в

государстве A, и поэтому она не имеет права на получение каких-либо льгот в соответствии с пунктом 3. HOLDCO получает проценты, возникающие в государстве B , которая имела бы право на льготы в ином случае в соответствии со статьей 11 конвенции между государствами A и B. Предположим, что в соответствии с положениями конвенции о подоходном налоге между государством B и государством X, XCO квалифицируется как эквивалентный бенефициар согласно определению этого термина, включенному в конвенцию между государствами A и B.

Хотя XCO косвенно владеет всеми акциями HOLDCO, ZCO, как промежуточный владелец, должна удовлетворять определению "квалифицированного промежуточного владельца" пункта 7 конвенции между государствами A и B, чтобы HOLDCO могла иметь право на льготы статьи 11 договора между государствами A и B в отношении процентов, полученных ею от государства

B. Если в государстве Z не действует всеобъемлющая конвенция об избежании двойного налогообложения (или, если сформулировано определение квалифицированного промежуточного владельца как предлагается в пункте 153 ниже, такое соглашение действует, но ZCO извлекает выгоду из "специального налогового режима" или условных вычетов в отношении капитала), ZCO не будет являться квалифицированным промежуточным владельцем, и требования подпункта a) не будут удовлетворены, поэтому HOLDCO не будет иметь права в соответствии с пунктом 4 на договорные льготы.

89. Подпункт b) устанавливает критерий на размывание налоговой базы, применимый в целях пункта 4. Этот критерий аналогичен критерию на размывание налоговой базы в подразделе (ii) подпункта f) пункта 2, за исключением того, что список ненадлежащих лиц отличается (см. ниже). Критерий на размывание налоговой базы подпункта b) считается удовлетворенным, если

- менее 50 процентов валового дохода компании (и менее 50 процентов валового дохода проверяемой группы, если есть проверяемая группа) за налоговый период, включающий время, когда испрашиваются, выплачиваются или начисляются, прямо или косвенно, льготы в виде выплат ненадлежащим лицам, которые подлежат вычету в целях налогообложения при расчете налога компании в государстве ее резидентства, и

- менее 50 процентов валового дохода проверяемой группы (если есть проверяемая группа) за налоговый период, включающий время, когда испрашиваются, выплачиваются или начисляются, прямо или косвенно, льготы в виде платежей ненадлежащим лицам, которые подлежат вычету в целях налогообложения при расчете налога любого члена проверяемой группы в государстве резидентства компании, претендующей на договорные льготы.

90. Пункт 7 включает определение терминов "проверяемая группа" и "валовой доход", которые используются в подпункте b). Кроме того, термин "ненадлежащие лица", использованный в предыдущем абзаце, относится к:

- если пункт 4 составлен, как указано в пункте 84 выше, лица, которые не являются эквивалентными бенефициарами в соответствии с определением этого термина в пункте 7, а также лица, которые являются эквивалентными бенефициарами в соответствии с этим определением, но подпадают под одну из трех следующих категорий:

1. они являются эквивалентными бенефициарами в силу того, что являются головной компанией в соответствии с пунктом 5 настоящей Конвенции или соответствующей Конвенции;

2. они являются связанными лицами (как определено в пункте 7) с компанией, стремящейся получить договорные льготы в соответствии с пунктом 4, и пользуются специальным налоговым режимом в отношении платежа, или

3. принимая во внимание выплаты процентов, они являются связанными лицами (как определено в пункте 7) с компанией, желающей получить договорные льготы в соответствии с пунктом 4, и извлекают выгоду из условных вычетов в отношении капитала. -

если пункт 4 составлен, как указано в пункте 85 выше, лица, которые не являются эквивалентными бенефициарами в соответствии с определением этого термина в пункте 7, а также лица, которые являются эквивалентными бенефициарами в соответствии с этим определением, исключительно на том основании, что они являются головной компанией в соответствии с пунктом 5 настоящей Конвенции или соответствующей Конвенции.

91. Следующее иллюстрирует критерий на размывание налоговой базы согласно пункту 4:

- Пример: Компания X, резидент государства X, владеет компанией Y, резидентом государства Y. Компания Y владеет компанией B, резидентом государства B, которая желает получить льготы от конвенции между государствами A и B согласно пункту 4. Компания X является эквивалентным бенефициаром, а компания Y является квалифицированным промежуточным владельцем в соответствии с определениями этих терминов в пункте 7 договора между государствами A и B. Соответственно, компания B удовлетворяет критерию владения согласно подпункту a), поскольку, во-первых, компания X, эквивалентный бенефициар, косвенно владеет акциями, представляющими не менее 95 процентов совокупного количества голосов и стоимости Компании B, и не менее 50 процентов любого несоразмерного класса акций (как определено в пункте 7), и, во-вторых, каждый промежуточный владелец (т.е. компания Y) является квалифицированным промежуточным владельцем.

Валовой доход компании B за рассматриваемый налоговый период состоит из 100 процентов, возникающих в государстве A, и 200 дивидендов из третьего государства, которое освобождено от налога в соответствии с законодательством государства B. Компания B запрашивает договорные льготы в отношении 100 процентов. B

соответствии с законодательством государства B, компания B, компания Y и компания X не имеют права участвовать в общей налоговой консолидации или другом режиме, который позволил бы трем компаниям делить прибыль или убытки, и у них отсутствует какой-либо режим разделения убытков. Соответственно, в этом примере нет проверяемой группы. Валовой доход компании B составляет 100 (проценты, возникающие в государстве A). Компания B не удовлетворит критерию на размывание налоговой базы согласно подпункту b), если компания B произведет платежи, размывающие налоговую базу, в размере не менее 50 ненадлежащим лицам, описанных в предыдущем пункте.

Пункт 5 (развернутая версия): головная компания

Только развернутая версия

5. Компания, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, которая функционирует в качестве головной компании многонациональной группы компаний, состоящей из такой компании и ее прямых и косвенных дочерних компаний, имеет право на льготы в соответствии с настоящей Конвенцией в отношении дивидендов и процентов, выплачиваемых членам настоящей многонациональной корпоративной группы, независимо от того, является ли резидент квалифицированным лицом. Для этой цели компания считается головной, только в том случае, если:

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

b) многонациональная корпоративная группа состоит из компаний, являющихся резидентами и ведущих активную коммерческую деятельность как минимум в четырех государствах, а деятельность, осуществляемая в каждом из четырех государств (или четырех групп государств), приносит не менее 10 процент от валового дохода группы;

c) деятельность многонациональной корпоративной группы, осуществляемая в любом одном Государстве, кроме Договаривающегося Государства резидентства такой компании, приносит менее 50 процентов валового дохода группы;

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

e) такая компания подчиняется тем же правилам налогообложения доходов в своем Договаривающемся Государстве резидентства, что и лица, указанные в пункте 3 настоящей статьи; а также

f) менее 50 процентов валового дохода такой компании и менее 50 процентов валового дохода проверяемой группы выплачиваются или начисляются прямо или косвенно в виде платежей, которые вычитаются для целей налогов, покрываемых настоящую Конвенцию в Договаривающемся Государстве резидентства компании (за исключением коммерческих платежей в ходе обычной коммерческой деятельности за услуги или материальное имущество или платежей в отношении финансовых обязательств перед банком, который не является связанным лицом по отношению к

такой компании, и в случае проверяемой группы, не включая внутригрупповые операции) лицам, не являющимся резидентами ни одного из Договаривающихся Государств, имеющими право на льготы настоящей Конвенции в соответствии с подпунктами a), b), c) или e) пункта 2.

Если требования подпунктов b), c) или d) настоящего пункта не выполняются в соответствующем налоговом периоде, они считаются выполненными, если соблюдены требуемые коэффициенты при усреднении валового дохода предыдущих четырех налоговых периодов.

Комментарий к пункту 5 развернутой версии

92. В пункте 5 излагается альтернативный критерий, согласно которому резидент Договаривающегося государства, который является головной компанией и не является квалифицированным лицом согласно пункту 2, может получать договорные льготы в отношении дивидендов и процентов, выплачиваемых членами многонациональной корпоративной группы. Многонациональная корпоративная группа головной компании означает 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 удовлетворять шести условиям. Во-первых, в соответствии с подпунктом a) 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 котируемым на биржах компаниям. Подраздел (ii) определения "первичного места управления и контроля" допускает возможность того, что в некоторых ограниченных случаях управление подгруппой (например, подгруппой, отвечающей за регион) может в большей степени осуществляться компанией, которая не является компанией высшего уровня для всей группы связанных компаний, и в некоторых случаях компания более низкого уровня может удовлетворять критерию головной компании.

94. Во-вторых, в соответствии с подпунктом b) многонациональная корпоративная группа должна состоять из компаний-резидентов, ведущих активную коммерческую деятельность (как определено в пункте 3) как минимум в четырех государствах (включая любое из Договаривающихся государств), и предприятий, ведущих коммерческую деятельность в каждом из четырех государств (или четырех групп государств), должны приносить не менее 10% валового дохода группы. Применение этого требования иллюстрируется следующим примером:

- Пример: Компания X является резидентом государства X и является членом многонациональной корпоративной группы, состоящей из нее самой и ее прямых и косвенных дочерних компаний-резидентов государств X, A, B, C, D, E и F. Валовой доход, полученный каждой из этих компаний за год 01 и год 02 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
Всего	112	130

В течение 01 года 10 процентов валового дохода этой группы составляют 11,20. Только компании в государствах X и A удовлетворяют требованиям подпункта b) в этом году. Остальные государства могут быть объединены в группы для выполнения этого требования. Поскольку государства B и C имеют общий валовой доход 20, а государства D, E и F имеют общий валовой доход 22, эти две группы стран могут рассматриваться как третьи и четвертые члены группы для целей подпункта b).

В течение 02 года 10 процентов валового дохода составляют 13. Только компании в государствах X и B удовлетворяют этому требованию. Поскольку государства A и C имеют общий валовой доход 24, а государства D, E и F имеют общий валовой доход 26, эти две группы стран могут рассматриваться как третьи и четвертые члены группы для целей подпункта b). Тот факт, что государство A заменило государство B в группе, не имеет отношения к этой цели. Состав групп может меняться ежегодно.

95. В-третьих, в соответствии с подпунктом c) предприятия многонациональной корпоративной группы, которые действуют в любом одном Государстве, кроме Договаривающегося Государства резидентства такой компании, должны приносить менее 50 процентов валового дохода (как определено в пункте 7) группы. Компания, многонациональная корпоративная группа которой приносит 50 или более процентов валового дохода группы в Договаривающемся государстве источника, не удовлетворяет этому условию.

96. В-четвертых, в соответствии с подпунктом d) не более 25 процентов валового дохода компании может быть получено из другого Договаривающегося государства. В отличие от третьего условия, описанного в предыдущем абзаце, это условие рассматривает только валовой доход, полученный компанией, стремящейся получить статус головной компании, а не валовой доход, полученный членами ее многонациональной корпоративной группы.

97. В-пятых, в соответствии с подпунктом e) такая компания должна подлежать тем же правилам налогообложения доходов в своем Договаривающемся государстве резидентства, что и лица, описанные в пункте 3. Следовательно, такая компания должна подпадать под общие правила корпоративного налогообложения для компаний,

которые занимаются активной коммерческой деятельностью в Договаривающемся государстве резидентства, а не под правила головной компании.

98. В-шестых, в соответствии с подпунктом f) такая компания должна удовлетворить критерий на размывание налоговой базы, который в целом аналогичен критерию на размывание налоговой базы, описанному в подразделе (ii) подпункта f) пункта 2, за исключением того, что платежи, размывающие налоговую базу, не включают платежи в отношении финансовых обязательств перед банком, который не является связанным лицом по отношению к компании. Например, в отличие от критерия на размывание налоговой базы в подпункте f) пункта 2, процентные платежи, производимые компанией банку, который не является связанным лицом компании, не будут рассматриваться как платеж, размывающий налоговую базу в соответствии с пунктом 5. Пункт 7 включает определение терминов "проверяемая группа" и "валовой доход", которые используются для целей критерия на размывание налоговой базы.

99. Как поясняется в пункте 33 выше, который применим к критерию на размывание налоговой базы подпункта d) пункта 2, государствам, которые запрещают применение конкретных договорных положений в отношении дохода, выплачиваемого связанным лицам, которые извлекают выгоду от режимов, представляющих собой " особые налоговые режимы", и запрещают применение статьи 11 к процентам, которые выплачиваются связанным лицам, которые извлекают выгоду из положений внутреннего законодательства, предусматривающих условный вычет в отношении капитала, может потребоваться изменение критерия на размывание налоговой базы, предусмотренный подпунктом f) для включения в категорию

"ненадлежащих лиц", лиц, которые, хотя и являются резидентами одного из Договаривающихся Государств, пользуются такими специальными налоговыми режимами или условными вычетами в отношении произведенных или начисляемых им вычетов. Это можно сделать, изменив подпункт f) следующим образом:

f) менее 50 процентов валового дохода такой компании и менее 50 процентов валового дохода проверяемой группы выплачиваются или начисляются прямо или косвенно в виде платежей, которые вычитаются для целей налогов, охватываемых настоящей Конвенцией в Договаривающемся Государстве резидентства компании (за исключением коммерческих платежей в ходе обычной коммерческой деятельности за услуги или материальное имущество или платежей в отношении финансовых обязательств перед банком, который не является связанным лицом по отношению к такой компании, и в случае проверяемой группы, без учета внутригрупповых транзакций):

i) лицам, которые не являются резидентами ни одного из Договаривающихся Государств, имеющих право на льготы по настоящей Конвенции в соответствии с подпунктами a),

b), c) или e) пункта 2;

ii) лицам, которые связаны с такой компанией и которые пользуются особым налоговым режимом, как это определено в [ссылка на пункт конвенции, который включает определение "особого налогового режима"] в отношении вычитаемого платежа; или

iii) в отношении выплаты процентов лицам, которые являются связанными лицами по отношению к компании, указанной в этом пункте, и которые извлекают выгоду из условных вычетов типа, описанного в [ссылка на пункт статьи 11, который касается условных вычетов в отношении собственного капитала].

100. Шесть условий пункта 5 должны быть проверены в отношении налогового года , в котором компания получила дивиденды или проценты, по которым она испрашивает льготы в соответствии с Конвенцией. Компания, которая не удовлетворяет второму, третьему или четвертому условиям, описанным выше для соответствующего налогового года, может по- прежнему рассматриваться как головная компания, если она удовлетворяет таким условиям путем усреднения требуемых коэффициентов для предыдущих четырех налоговых периодов (которые не включают налоговый период, включающий платеж, на который испрашивается льгота по договору).

Пункт 5 (упрощенная версия) / 6 (развернутая версия): дискреционная помощь

Упрощенная и развернутая версии

5/6. Если резидент Договаривающегося Государства не является квалифицированным лицом в соответствии с положениями пункта 2 настоящей статьи и не имеет права на получение льгот в соответствии с пунктом 3 [или 4 (упрощенная версия)] [, 4 или 5 (развернутая версия)], компетентный орган Договаривающегося Государства, который отказал в льготах в соответствии с предыдущими положениями настоящей конвенции, может, тем не менее, предоставлять льготы по настоящей Конвенции или льготы в отношении конкретной статьи дохода или капитала с учетом объекта и цели настоящей Конвенции, но только в том случае, если такой резидент докажет к удовлетворению такого компетентного органа, что ни его организация, ни приобретение, ни содержание, ни ведение его деятельности не имели в качестве одной из его основных целей получение льгот по настоящей Конвенции. Компетентный орган Договаривающегося Государства, которому в соответствии с настоящим пунктом был подан запрос резидентом другого Государства, консультируется с компетентным органом этого другого Государства перед тем, как удовлетворить или отклонить запрос .

Комментарий к пункту 5 (упрощенная версия) / 6 (развернутая версия)

101. Пункт 5 упрощенной версии и пункт 6 развернутой версии предусматривают, что, если в соответствии с предыдущими пунктами статьи резидент Договаривающегося государства не имеет права на льготы Конвенции, этот резидент может потребовать от компетентного органа государства, который отказал ему в льготах в соответствии с этими пунктами, предоставить эти льготы. Единственное

различие между упрощенной и развернутой версиями касается перекрестной ссылки на пункты статьи, в соответствии с которыми льготы Конвенции предоставляются иным образом.

102. Если запрос сделан в соответствии с пунктом 5 (упрощенная версия) или пунктом 6 (развернутая версия), компетентный орган, в который подан этот запрос, может предоставить льготы, предусмотренные настоящей Конвенцией, или льготы в отношении конкретной статьи дохода или капитала, принимая во внимание объект и цель настоящей Конвенции, но только если лицо, подавшее запрос, докажет к удовлетворению компетентного органа, что ни его организация, ни приобретение, ни содержание, ни ведение его деятельности не имели в качестве одной из его основных целей получение выгод в соответствии с настоящей Конвенцией. Таким образом, лицам , которые осуществляют операции в одном из Договаривающихся Государств с основной целью получения льгот, предусмотренных Конвенцией, не будут предоставлены льготы Конвенции в соответствии с данным пунктом.

103. Для того, чтобы получить льготы в соответствии с настоящим пунктом, лицо должно установить к удовлетворению компетентного органа государства, от которого испрашиваются льготы, что, во-первых, существовали четкие неналоговые коммерческие причины для его создания, приобретения, содержания и для ведения своей деятельности и, во-вторых, предоставление льгот не противоречит объекту и цели Конвенции. Для целей определения того, что ни создание, ни приобретение, ни содержание, ни ведение деятельности резидента Договаривающегося Государства не имели в качестве одной из основных целей получение льгот в соответствии с Конвенцией, одним из факторов, который компетентный орган обычно принимает во внимание, заключается в том, имеет ли резидент действительно существующую неналоговую связь с государством своего резидентства. Например, в случае дочерней компании- резидента, имеющей материнскую компанию в третьем государстве, тот факт, что соответствующая ставка удержания, предусмотренная в Конвенции, по крайней мере такая же низкая, как соответствующая ставка удержания в соглашении о подоходном налоге между государством источника и третьим государством само по себе не является доказательством связи или отношений с другим Договаривающимся государством. Точно так же отношения или связь с Договаривающимся государством конвенции не могут быть установлены из желания воспользоваться выгодными внутренними законами Договаривающегося государства договора, включая существование сети налоговых конвенций.

104. Кроме того, дискреционная помощь обычно не предоставляется, если запрошенная помощь приведет к отсутствию налога или минимальному налогу на статью дохода как в государстве резидентства заявителя, так и в государстве источника , с учетом внутреннего законодательства обоих Договаривающихся Государств, положения, объекта и цели Конвенции. Например, освобождение от двойного

налогообложения может происходить за счет использования гибридного финансового инструмента, который генерирует вычет в государстве источника, где доход от этого инструмента рассматривается как освобожденный от налога в государстве резидентства . С другой стороны, тот факт, что в обоих государствах отсутствует налог или он минимален, не может противоречить объекту и цели Конвенции в случае дивидендов, выплачиваемых компанией-резидентом одного государства компании-резиденту другого государства, владеющей значительной частью акций компании-плательщика, если положения Конвенции свидетельствуют о том, что Договаривающиеся государства предполагали, что эти дивиденды будут облагаться низким налогом или вообще не будут облагаться налогом в обоих государствах.

105. Хотя невозможно предоставить подробный список всех фактов и обстоятельств , которые могут иметь отношение к применению настоящего пункта, примерами таких фактов и обстоятельств являются история, структура, собственность и деятельность резидента, подавшего запрос, является ли этот резидент давним организацией, недавно приобретенной нерезидентами по неналоговым причинам, ведет ли резидент активную коммерческую деятельность, подлежит ли доход резидента, для которого запрашиваются льготы, двойному налогообложению и приводит ли создание или использование резидента к освобождению от налогообложения или понижению налогообложения дохода.

106. Ссылка на "одну из его основных целей" в пункте означает, что получение льгот по налоговому соглашению необязательно должно быть единственной или доминирующей целью для создания, приобретения или содержания организации и осуществления ее деятельности. Достаточно того, что по крайней мере одна из основных целей заключалась в получении договорных льгот. Если компетентный орган определяет, принимая во внимание все относящиеся к делу факты и обстоятельства, что получение льгот в соответствии с Конвенцией не было основной целью и не могло служить основанием для создания, приобретения или содержания организации и осуществления ее деятельности, он может предоставить этому лицу эти льготы или льготы в отношении конкретной статьи дохода или капитала. Однако если создание, приобретение или содержание организации и осуществление ее деятельности осуществляется с целью получения аналогичных выгод в соответствии с рядом конвенций, не следует считать, что получение выгод в соответствии с другими конвенциями будет препятствовать тому, чтобы получение выгод в соответствии с одной конвенцией рассматривалось в качестве основной цели этих операций.

107. Хотя запрос в соответствии с настоящим пунктом обычно направляется резидентом одного Договаривающегося государства в компетентный орган другого Договаривающегося Государства, возможны случаи, когда резидент одного Договаривающегося Государства может запросить компетентный орган государства своего резидентства о предоставлении помощи в соответствии с настоящим пунктом.

Это имеет место в том случае, если запрашиваемые договорные льготы предоставляются государством резидентства, например, льготы в соответствии с положениями статей 23 A и 23 B об устранении двойного налогообложения.

108. Настоящий пункт предоставляет широкий диапазон дискреционной помощи компетентного органа, и до тех пор, пока компетентный орган осуществляет эту дискреционную помощь в соответствии с требованиями настоящего пункта, нельзя считать, что решение компетентного органа является действием, которое приводит к налогообложению не в соответствии с положениями Конвенции (см. пункт 1 статьи 25) . Однако этот пункт требует, чтобы компетентный орган рассмотрел соответствующие факты и обстоятельства, прежде чем принимать решение, и должен проконсультироваться с компетентным органом другого Договаривающегося Государства, прежде чем удовлетворить или отклонить просьбу о предоставлении льгот, сделанную 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 гарантировать, что Договаривающиеся государства последовательно рассматривают аналогичные дела и могут обосновать свое решение по ним на основании фактов и обстоятельств конкретного дела. Однако процесс консультаций не требует, чтобы компетентный орган, которому был представлен запрос, получил согласие компетентного органа, с которым проводятся консультации.

109. Компетентный орган, в который подан запрос в соответствии с настоящим пунктом, может предоставить налогоплательщику, подающему запрос, все льготы, предусмотренные Конвенцией, или может предоставить только определенные льготы. Например, он может предоставлять льготы только в отношении определенной статьи дохода аналогично пункту 3. Кроме того, компетентный орган может устанавливать условия, такие как установление временных ограничений на продолжительность любой предоставленной помощи.

110. Запрос на принятие решения в соответствии с настоящим пунктом может быть подан до (например, посредством запроса о вынесении решения) или после создания, приобретения или содержания лица, в отношении которого сделан запрос. Однако запрос должен быть предоставлен до того, как могут быть испрошены льготы. Если компетентный орган определит, что льготы могут быть разрешены, ожидается, что льготы будут разрешены задним числом до более позднего срока вступления в силу соответствующего положения договора или до момента учреждения или приобретения лица, в отношение которого сделан запрос, предполагая, что все относящиеся к делу факты и обстоятельства оправдывают применение льгот.

111. Компетентный орган, который получает запрос о предоставлении льгот в соответствии с настоящим пунктом, должен оперативно обработать этот запрос.

112. Для уменьшения ресурсных последствий рассмотрения запросов на дискреционную помощь и для предотвращения частых запросов Договаривающееся Государство может счесть полезным опубликовать инструкции относительно типов дел , которые, по его мнению, будут и не будут соответствовать критериям дискреционной помощи. Однако любые административные условия, которые Договаривающееся Государство налагает на заявителей, не должны препятствовать лицам подавать запросы, если они считают, что у них есть шансы удовлетворить требования компетентного органа о предоставлении льгот.

Пункт 6 (упрощенная версия) / 7 (развернутая версия): Определения Определения (преамбула)

Упрощенная и развернутая версии

6/7. Для целей настоящего и предыдущих пунктов этой статьи:

113. Пункт 6 упрощенной версии и пункт 7 развернутой версии включают ряд определений, которые применяются для целей самих этих пунктов, а также предыдущих пунктов статьи. Эти определения дополняют определения, содержащиеся в статьях 3, 4 и 5 Конвенции, которые применяются во всей Конвенции.

Термин "признанная фондовая биржа"

Упрощенная версия

а) термин "признанная фондовая биржа" означает:

(i) любую фондовую биржу, учрежденную и регулируемую как таковую в соответствии с законодательством любого Договаривающегося Государства; а также

(ii) любую другую фондовую бирже, согласованную компетентными органами Договаривающихся Государств;

Развернутая версия

а) термин "признанная фондовая биржа" означает:

(i) [список фондовых бирж, согласованных на момент подписания]; а также

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

Комментарий к определению "признанной фондовой биржи" упрощенной версии

114. Подраздел (i) определения "признанная фондовая биржа" в упрощенной версии применяется ко всем фондовым биржам, созданным и регулируемым как таковые в соответствии с законодательством любого Договаривающегося Государства. Для этой общей ссылки не требуется список фондовых бирж, созданных в каждом из этих государств.

115. Подраздел (ii) определения позволяет компетентным органам соглашаться рассматривать любую другую фондовую биржу как "признанную фондовую биржу" для целей пунктов с 1 по 6 статьи. Возможность рассматривать фондовые биржи, учрежденные в третьих государствах, как "признанные фондовые биржи", учитывает тот факт, что глобализация финансовых рынков и известность некоторых крупных

финансовых центров привели к тому, что акции многих котируемых на бирже компаний активно торгуются на более, чем одной фондовой бирже и на фондовых биржах, учрежденных за пределами Договаривающихся государств. Соглашение, указанное в подразделе (ii), может быть достигнуто во время переговоров по Конвенции или в любое время после этого. В пунктах 117 и 119 ниже представлены дополнительные пояснения относительно применения определения "признанная фондовая биржа" к фондовым биржам, созданным за пределами Договаривающихся государств.

Комментарий к определению "признанная фондовая биржа" развернутой версии

116. Определение "признанной фондовой биржи" в развернутой версии включает в подраздел (i) фондовые биржи, которые оба Договаривающихся государства соглашаются идентифицировать в момент подписания Конвенции. Хотя это обычно включает фондовые биржи, созданные в Договаривающихся государствах, на которых активно торгуются акции компаний и организаций, зарегистрированных на биржах и являющихся резидентами этих государств, фондовые биржи, которые должны быть указаны в определении, не обязательно должны быть созданы в одном из Договаривающихся государств. При этом признается, что глобализация финансовых рынков и известность некоторых крупных финансовых центров привели к тому, что акции многих котируемых на биржах компаний активно торгуются на более, чем одной фондовой бирже и на фондовых биржах, расположенных за пределами государства резидентства этих компаний.

117. Список для включения 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 может выглядеть следующим образом: "любая фондовая биржа, зарегистрированная Комиссией по ценным бумагам и биржам США в качестве всеамериканской фондовой биржи в соответствии с Законом США о фондовых биржах 1934 года". Если Договаривающиеся государства желают охватить фондовые биржи Европейского Союза, которые официально признаны таковыми, то такое общее описание может быть следующим:

"любая фондовая биржа, учрежденная в государствах, являющихся членами Европейского Союза или участниками Соглашения о Европейском экономическом пространстве и которые регулируются Директивой Европейского Союза о рынках финансовых инструментов (Директива 2004/39/ЕС с поправками) или любой последующей Директивой".

118. Подраздел (ii) определения позволяет компетентным органам Договаривающихся Государств дополнять, посредством последующего соглашения, список фондовых бирж, указанных в определении на момент подписания Конвенции.

119. Фондовые биржи, подлежащие включению в определение, должны установить условия получения биржевой котировки, которые гарантируют, что акции компаний, котирующихся на этой фондовой бирже, действительно котируются на бирже. При определении того, должна ли фондовая биржа быть указана в определении или впоследствии добавлена в этот список на основании соглашения с компетентным органом, упомянутого в предыдущем пункте, следует учитывать следующие факторы:

- Каковы требования/стандарты относительно условия получения биржевой котировки?

- Каковы требования/стандарты для продолжения котировки на фондовой бирже, включая минимальные финансовые стандарты?

- Каковы ежегодные/промежуточные требования публикации финансовой отчетности и/или подаче налоговой декларации для компаний, акции которых торгуются на фондовой бирже?

- Какой объем акций, обращающихся на бирже в календарном году?

- Обеспечивают ли правила фондовой биржи активную торговлю котируемыми акциями? Если да, то как?

- Обязаны ли компании, зарегистрированные на фондовой бирже, раскрывать на постоянной основе финансовую информацию и информацию о событиях, которые могут оказать существенное влияние на их финансовое положение?

- Является ли информация об объемах торгов и общем количестве акций компаний, котирующихся на фондовой бирже, общедоступной?

- Устанавливает ли на фондовая биржа какие-либо минимальные требования к 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 свободно обращающимися и полностью оплаченными?

- Обязана ли фондовая биржа раскрывать цены на акции своих котирующихся компаний в определенные сроки?

- Регулируется ли или контролируется ли фондовая биржа государственным органом государства, в котором она расположена?

- [В случае добавления новой фондовой биржи к существующему списку:] Почему компания предпочитает котировку на новой бирже, а не на другой бирже, включая те биржи, которые уже являются "признанными фондовыми биржами" в налоговом договоре? Существуют ли менее строгие требования к корпоративному управлению и раскрытию финансовой информации?

- [В случае добавления новой фондовой биржи к существующему списку:] Предоставляет ли новая фондовая биржа более эффективный механизм для привлечения капитала, и если да, то почему?

Термин "акции"

Упрощенная и развернутая версии

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

Комментарий к определению "акции" в упрощенной и развернутой версиях

120. Ни упрощенная, ни развернутая версия не содержат исчерпывающего определения термина "акции", который, согласно пункту 2 статьи 3, должен иметь то значение, которое он имеет в соответствии с внутренним законодательством государства, применяющего эту статью. Подпункт b), однако, предусматривает, что термин "акции", когда он используется в отношении организаций, которые не выпускают акции (например, трасты), относится к долям участия, которые сопоставимы с акциями. Как правило, это бенефициарные доли, которые дают их владельцам право на долю дохода или активов предприятия.

Термин "основной класс акций"

Упрощенная версия

c) термин "основной класс акций" означает класс или классы акций компании или организации, которые представляют большинство совокупного количества голосов и стоимости компании или организации;

Развернутая версия

c) термин "основной класс акций" означает обыкновенные акции компании или организации при условии, что такой класс акций представляет большинство совокупного количества голосов и стоимости компании или организации. Если ни один класс обыкновенных акций не представляет большинство совокупного количества голосов и стоимости компании или организации, "основным классом акций" являются классы, которые в совокупности представляют большинство совокупного количества голосов и стоимости;

Комментарий к определению "основной класс акций" в упрощенной версии

121. Определение термина "основной класс акций" в упрощенной версии соответствует определению, включенному в развернутую версию, но вместо того, чтобы прямо рассматривать случай, когда ни один класс обыкновенных акций не представляет большинство совокупного количества голосов и стоимость компании или организации, этот вопрос рассматривается с помощью выражения "класс или классы акций".

Комментарий к определению "основного класса акций" в развернутой версии

122. Детальное определение термина "основной класс акций" относится к обыкновенным акциям компании или организации, но только в том случае, если эти

акции представляют собой большую часть голосующих прав, а также стоимости компании или организации. Если компания или организация имеет только один класс акций, этот класс акций будет составлять его

"основной класс акций". Если компания или организация имеет более одного класса акций, необходимо определить, какой класс или классы составляют "основной класс акций", который будет классом акций или любой комбинацией классов акций, представляющим в совокупности большинство совокупного числа голосов и стоимости компании или организации. Если у компании или организации нет класса обыкновенных акций, представляющих большинство ее совокупного числа голосов и стоимости, то "основным классом акций" является любая комбинация классов акций, представляющих в совокупности большинство голосов и стоимости компании или организации. Хотя в конкретном случае, связанным с компанией с несколькими классами акций, может существовать более одной группы классов, которые представляют большинство совокупного количества голосов и стоимости компании, необходимо лишь идентифицировать одну такую группу, которая соответствует условиям подпункта c) пункта 2, чтобы компания имела право на договорные льготы в соответствии с этим положением (компании или организации не будет отказано в льготах, даже если вторая группа акций представляет большинство совокупного количества голосов и стоимость компании или организации, не удовлетворяющей условиям подпункта c) пункта 2, может быть определена).

123. В некоторых государствах некоторые компании, акции которых котируются на бирже, регулируются соглашением о компаниях с двойной регистрацией (котировка акций на двух фондовых биржах), и эти государства могут пожелать рассмотреть положение этих компаний, чтобы гарантировать, что им не будет непреднамеренно отказано в льготах конвенций из-за определения "основного класса акций". Термин " компания с двойной регистрацией" относится к соглашению, принятому некоторыми зарегистрированными на фондовой бирже компаниями, который отражает общность управления, ведения деятельности, прав акционеров, цели и задач деятельности посредством серии соглашений между двумя материнскими компаниями, каждая из которых зарегистрирована на фондовой бирже и имеет специальные положения в их соответствующих уставах, включая в некоторых случаях, например, создание специальных голосующих акций. В рамках этих структур положение акционеров материнской компании, насколько это возможно, такое же, как если бы они владели акциями одной компании, с одинаковыми правами на получение дивидендов и одинаковыми правами на участие в активах компаний с двойной регистрацией в случае ликвидации. Поэтому государства, желающие рассмотреть положение таких компаний, могут пожелать добавить следующее предложение к определению "основного класса акций":

В случае компании, участвующей в соглашении с компанией с двойной регистрацией, основной класс акций определяется после исключения специальных голосующих акций, которые были выпущены в качестве средства создания такого соглашения с компанией с двойной регистрацией.

124. Это дополнительное предложение может быть дополнено следующим определением

"соглашения о компаниях с двойной регистрацией": термин "соглашение о компаниях с двойной регистрацией" означает соглашение, в соответствии с которым две котируемые на бирже компании, сохраняя при этом свой отдельный статус организации, пакетов акций и регистрации, согласовывают свои стратегические направления и экономические интересы соответствующих акционеров посредством:

(i) назначением общих (или почти идентичных) советов директоров, за исключением случаев, когда соответствующие нормативные требования препятствуют этому;

(ii) управлением деятельностью двух компаний на единой основе;

(iii) равными выплатами акционерам в соответствии с коэффициентом уравнивания, применяемым двумя компаниями, в том числе в случае ликвидации одной или обеих компаний;

(iv) голосованием акционеров обеих компаний как единым органом, принимающий решения по существенным вопросам, затрагивающим их общие интересы; а также

(v) перекрестными гарантиями или аналогичной финансовой поддержкой существенных обязательств или деятельности друг друга, за исключением случаев, когда действие соответствующих нормативных требований препятствует таким гарантиям или финансовой поддержке.

125. Однако другие государства могут предпочесть не включать в статью какую-либо конкретную ссылку на соглашения о компаниях с двойной регистрацией из-за возможных опасений по поводу использования аналогичных соглашений в целях расторжения договора и поэтому могут предпочесть рассматривать законные соглашения о компании с двойной регистрацией в каждом конкретном случае с помощью других положений статьи, включая положение о дискреционной помощи, содержащееся в пункте 6.

Термин "связанное лицо"

Упрощенная и развернутая версии

d) два лица считаются "связанными лицами", если одно из них прямо или косвенно владеет не менее 50 процентами бенефициарной доли в другом (или, в случае компании, не менее 50 процентами совокупного количества голосов и стоимости акций компании) или другому лицу прямо или косвенно принадлежит не менее 50 процентов бенефициарной доли (или, в случае компании, не менее 50 процентов совокупного количества голосов и стоимости акций компании) каждого лица. В любом случае одно

лицо должно быть связано с другим, если, исходя из всех относящихся к делу фактов и обстоятельств, одно лицо контролирует другое или оба находятся под контролем одного и того же лица или лиц.

Комментарий к определению "связанное лицо" в упрощенной и развернутой версиях

126. Термин "связанное лицо" используется в пункте 3 упрощенной версии и в различных пунктах развернутой версии. Хотя определение в некоторой степени похоже на определение

"тесно связанных" в статье 5, главное отличие состоит в том, что прямое или косвенное владение ровно 50% бенефициарных долей может привести к тому, что лицо будет "связано" с другим лицом, в то время как определение "тесно связанных" требует прямого или косвенного владения более, чем 50% бенефициарных долей.

127. Как указано в пункте 33 выше, некоторые государства считают, что в их налоговые договоры следует включить положения, запрещающие применение конкретных договорных положений в отношении дохода, выплачиваемого связанным лицам, получающим выгоду от режимов, представляющими собой "специальные налоговые режимы". (см. пункты 85–100 Комментария к статье 1) и запрещающие применение статьи 11 к процентам, выплачиваемым связанным лицам, которые извлекают выгоду из положений внутреннего законодательства, которые предусматривают условный вычет в отношении капитала (см. пункт 107 Комментария к статье 1). Если такие положения включены в Конвенцию, Договаривающиеся государства могут счесть более целесообразным включить определение "связанного лица" в статью 3, которая включает определения, которые применяются во всей Конвенции.

Термин "эквивалентный бенефициар"

Упрощенная версия

e) термин "эквивалентный бенефициар" означает любое лицо, которое может иметь право на получение льгот в отношении статьи дохода, предоставляемой Договаривающимся Государством в соответствии с внутренним законодательством этого Договаривающегося Государства, настоящей Конвенцией или любым другим международным соглашением, которое эквивалентно или более выгодно, чем льготы, предоставляемые этой статье дохода в соответствии с настоящей Конвенцией. Для целей определения того, является ли лицо эквивалентным бенефициаром в отношении дивидендов, полученных компанией, это лицо считается компанией и владеет таким же капиталом компании, выплачивающей дивиденды, что и капитал компании, претендующей на получение льгот в отношении дивидендов.

Развернутая версия

e) термин "эквивалентный бенефициар" означает:

(i) резидента любого Государства при условии, что:

A) резидент имеет право на все льготы всеобъемлющей конвенции об избежании двойного налогообложения между этим государством и Договаривающимся Государством, в котором испрашиваются льготы по настоящей конвенции, согласно положениям, аналогичным подпунктам a), b), c) или e) пункта 2 или, когда испрашиваемая выгода связана с процентами или дивидендами, выплачиваемыми членом многонациональной корпоративной группы резидента, резидент имеет право на получение льгот в соответствии с положениями, по существу аналогичными пункту 5 настоящей статьи конвенции при условии, что, если такая конвенция не содержит подробного ограничения статьи о льготах, такая конвенция применяется, как если бы положения подпунктов a), b), c) и e) пункта 2 (включая определения, относящиеся к применению критериев в таких подпунктах) содержались в таком соглашении; а также

B) 1) в отношении дохода, упомянутого в статьях 10, 11 или 12, если резидент получил такой доход напрямую, резидент имеет право в соответствии с настоящей конвенцией, положением внутреннего законодательства или любым международным соглашением на налоговую ставку в отношении таких доходов, в отношении которых испрашиваются льготы в соответствии с настоящей Конвенцией, меньше или равную ставке, применяемой в соответствии с настоящей Конвенцией. Что касается компании, стремящейся в соответствии с пунктом 4, воспользоваться льготами статьи 10 в отношении дивидендов для целей настоящего подпункта:

I) если резидентом является физическое лицо, и компания ведет активную коммерческую деятельность в Договаривающемся государстве своем резидентства, которая является значительной по отношению к деятельности, приносящей доход, от которого выплачиваются дивиденды, и аналогичной или дополняющей коммерческую деятельность, то такое физическое лицо рассматривается как компания. Деятельность, проводимая лицом, которое является связанным лицом в отношении компании, стремящейся получить льготы, считается осуществляемой такой компанией. Насколько значительна коммерческая деятельность, определяется на основании всех фактов и обстоятельств; а также

II) если резидентом является компания (включая физическое лицо, рассматриваемое как компания), для определения того, имеет ли резидент право на налоговую ставку, 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 статьях 7, 13 или 21 настоящей Конвенции, резидент имеет право на льготы в соответствии с настоящей конвенцией, которые по крайней мере настолько же выгодны, как льготы, испрашиваемые в соответствии с настоящей Конвенцией; а также

C) несмотря на то, что резидент может удовлетворять требованиям пунктов

A) и B) настоящего подраздела, если статья дохода была получена через организацию, которая считается прозрачной для целей налогообложения в соответствии с законодательством Договаривающегося государства резидентства компании, стремящейся получить льготы, если статья дохода не рассматривается как доход резидента в соответствии с положением, аналогичным пункту 2 статьи 1, если резидент, а не компания, стремящаяся получить льготы в соответствии с пунктом 4 настоящей статьи, сам владеет организацией, через которую компания получает доход, такой резидент не считается эквивалентным бенефициаром в отношении данной статьи доходов;

(ii) резидент того же Договаривающегося 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 a), b), c) или e) пункта 2, или, когда испрашиваемая выгода относится к процентам или дивидендам, выплачиваемым членом многонациональной корпоративной группы 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 a), 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;

Комментарий к определению "эквивалентного бенефициара" упрощенной версии

128. Определение "эквивалентного бенефициара" в упрощенной версии применимо только для целей пункта 4 о производных льготах. Этот пункт позволяет организации, являющейся резидентом Договаривающегося Государства и не являющейся квалифицированным лицом, получить договорные льготы в отношении статьи дохода, если лица, которые соответствуют определению "эквивалентного бенефициара", прямо или косвенно владеют более, чем 75 процентов бенефициарной доли в этой организации.

129. Согласно определению, эквивалентным бенефициаром является любое лицо, которое, если оно получает соответствующую статью дохода напрямую, имеет право в Договаривающемся государстве на льготы, эквивалентные или более выгодные, чем льготы, предоставляемые статьей дохода этого Договаривающегося Государства в

соответствии с Конвенцией. Эти эквивалентные или более выгодные льготы могут вытекать из внутреннего законодательства этого государства, самой Конвенции или любого другого международного соглашения, участником которого является это государство.

130. Последнее предложение определения применяется для целей определения процентной доли капитала компании, выплачивающей дивиденды, которой потенциальный эквивалентный бенефициар владеет в этой компании. Это применимо для целей сравнения льгот, предоставляемых дивидендам в соответствии с Конвенцией, с льготами, на которые этот потенциальный эквивалентный бенефициар имеет право, если получает дивиденды напрямую (например, 5 процентов согласно подпункту a) пункта 2 Статьи 10 или 15 процентов согласно подпункту б) пункта 2 Статьи 10). Согласно последнему предложению, потенциальным эквивалентным бенефициаром считается компания, владеющая таким же капиталом в компании, выплачивающей дивиденды, которым владеет компания, стремящаяся получить выгоды от пункта 4 (в то время как пункт 4 может применяться к организациям, которые не являются компаниями, разница ставок статьи 10 имеет значение только в отношении дивидендов, выплачиваемых компании).

Комментарий к определению "эквивалентного бенефициара" развернутой версии

131. Определение "эквивалентного бенефициара" в подробной версии применимо для целей удовлетворения критерия производных льгот пункта 4, но также применимо для целей подпункта g) пункта 2, касающегося фондов коллективного инвестирования, в зависимости от того, как этот подпункт составлен (см. пункт 56 выше).

132. В определении признаются три разные категории лиц, которые квалифицируются как

"эквивалентные бенефициары".

133. Первая категория (подраздел (i) определения) охватывает резидентов третьих государств, которые имеют право на все льготы в соответствии с соглашением о всеобъемлющем подоходном налоге между государством резидентства этого лица и государством, в котором испрашиваются льготы (см. ниже как "проверяемая конвенция ") согласно положениям, которые по существу аналогичны правилам подпунктов a), b), c) или e) пункта 2. Компания также может быть эквивалентным бенефициаром согласно подразделу (i), если она имеет право на получение льгот в соответствии с соглашением в соответствии с критерием головной компании в соответствии с проверяемой конвенцией, который по существу аналогичен пункту 5, но только в том случае, если льготы, испрашиваемые компанией, относятся к процентам или дивидендам, выплачиваемым членом многонациональной корпоративной группы эквивалентного бенефициара. Если в проверяемой конвенции нет всеобъемлющей статьи об ограничении льгот, требования пункта A) подраздела (i) также выполняются, если резидент третьего государства применяет проверяемую конвенцию, 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 удовлетворяла бы одному из положений об ограничении льгот по причине одного из включенных подпунктов.

134. Следующие примеры иллюстрируют применение подраздела (i) определения:

- Пример A: HOLDCO, резидент государства R, является дочерней компанией, находящейся в полной собственности XCO, резидентом государства X. Основной класс акций XCO в основном и регулярно котируется на фондовой бирже X, фондовой бирже , расположенной в государстве X. HOLDCO не имеет права на получение льгот в соответствии с пунктом 2 соглашения между государствами S и R, поскольку она является дочерней компанией компании, являющейся резидентом третьего государства и котируется на ее бирже. HOLDCO не ведет активную коммерческую деятельность в государстве R, и, следовательно, не имеет права на получение каких-либо льгот в соответствии с пунктом

3. HOLDCO получает проценты, возникающие в государстве S, и владеет им на выгодных условиях, которые иным образом подлежали бы десятипроцентной ставке Статьи 11 конвенции между государствами S и R. Чтобы определить, имеет ли HOLDCO право на получение льгот в соответствии с критерием на производные льготы в соответствии с пунктом 4 настоящего соглашения, необходимо определить, удовлетворяет ли XCO определению эквивалентного бенефициара в пункте 7. Конвенция о подоходном налоге между государствами S и X содержит всеобъемлющее положение об ограничении льгот, включая правило для компаний, основной класс акций которых в основном и регулярно торгуется на фондовой бирже X, которое по существу аналогично подпункту c) пункта 2. Таким образом, XCO удовлетворяет требованиям пункта A) подраздела (i) определения эквивалентного бенефициара. В соответствии с соглашением между государствами S и X, проценты, возникающие в любом государстве, будут также применяться по десятипроцентной ставке статьи 11, поэтому XCO удовлетворяет требованиям пункта B) подраздела (i) определения эквивалентного бенефициара. Соответственно, XCO является эквивалентным бенефициаром.

- Пример B: предположим те же факты, что и в примере A, за исключением того, что соглашение о подоходном налоге между государствами S и X не включает положение о всеобъемлющем ограничении льгот. Соответственно, с целью определения, является ли XCO эквивалентным бенефициаром, эта конвенция должна применяться, как если бы она содержала положения подпунктов a), b), c) и e) пункта 2 (включая соответствующие определения для целей применения этих подпунктов) настоящей Конвенции. Если настоящая Конвенция определяет, что признанная фондовая биржа включает в себя фондовую биржу X, основной класс акций XCO котируется на признанной фондовой бирже, расположенной в государстве резидентства

ХСО. Следовательно, ХСО удовлетворяет подпункту c) пункта 2 и является эквивалентным бенефициаром. Однако, если фондовая биржа X не включена в настоящую Конвенцию в качестве признанной фондовой биржи, ХСО не является эквивалентным бенефициаром.

135. Резидент третьего государства не может быть эквивалентным бенефициаром, если это лицо удовлетворяет:

- критерию аффилированных лиц котируемых на биржах компаний, аналогичному подпункту d) пункта 2;
- критерию владения и критерию на размывание налоговой базы, аналогичному подпункту f) пункта 2;
- критерию для фондов коллективного инвестирования, аналогичному тому, который может быть включен в подпункт g) пункта 2;
- критерию активного ведения коммерческой деятельности, аналогичному пункту 3;
- критерию на производственные льготы, аналогичному пункту 4;
- положению о дискреционной помощи, аналогичному пункту 6; или
- любому другому положению об ограничении льгот проверяемой конвенции, которое не является критерием в соответствии с настоящей Конвенцией, поскольку такой резидент не является квалифицированным лицом в соответствии с положениями, по существу аналогичными подпункту a), b), c) или e) пункта 2 настоящей статьи.

136. Некоторые государства могут пожелать ограничить, а в некоторых случаях запретить договорные льготы физическим лицам, которые облагаются налогом на основе денежных переводов или на основе фиксированной ставки/форфейт (заранее обусловленной цены). Если это предусмотрено Конвенцией между Договаривающимися Государствами, эти государства могут также пожелать запретить, чтобы такие лица, проживающие в третьих государствах, квалифицировались как " эквивалентные бенефициары". Это можно сделать, изменив пункт A) подраздела (i) следующим образом:

A) резидент имеет право на все льготы всеобъемлющей конвенции об избежании двойного налогообложения между этим государством и Договаривающимся Государством, в котором испрашиваются льготы по настоящей конвенции, согласно положениям, по существу аналогичным подпунктам a), b), c) или e) пункта 2 или, когда испрашиваемая выгода связана с процентами или дивидендами, выплачиваемыми членом многонациональной корпоративной группы резидента, резидент имеет право на получение льгот в соответствии с положениями, по существу аналогичными пункту 5 настоящей конвенции, при условии, что такая конвенция не содержит подробных ограничений в отношении статьи о льготах, резидент имеет право на льготы по настоящей Конвенции на основании подпунктов a), 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 подлежит налогообложению в государстве резидентства этого физического лица в отношении дохода или прибыли из иностранного источника только в виде денежных переводов или на аналогичной основе, или

2) чей налог определяется в этом Государстве полностью или частично на фиксированной, "форфейтной" или аналогичной основе, не считается эквивалентным бенефициаром; а также

137. Подпункт B) 1) подраздела (i) требует, чтобы эквивалентный бенефициар имел право на налоговую ставку на вид дохода, полученного компанией, стремящейся получить льготы в соответствии с пунктом 4, либо в соответствии с проверяемой конвенцией, внутренним законодательством или любым международным соглашением, которая меньше или равна налоговой ставке, применяемой согласно настоящей Конвенции к компании, стремящейся получить льготы согласно пункту 4. Таким образом, сравниваются следующие ставки: налоговая ставка, которую государство источника может наложить согласно Конвенции на доход, выплачиваемый этой компании, если она имеет право на получение льгот; и ставка налога, которую государство источника может установить, если потенциальный эквивалентный бенефициар получает доход непосредственно из государства источника.

138. Как описано выше, подпункт B) 1) предусматривает, что любые пониженные ставки налогообложения, которые предусмотрены внутренним законодательством или любым международным соглашением, будут приниматься во внимание. Это правило признает, что удерживаемые налоги на многие внутрикорпоративные дивиденды, проценты и роялти могут быть отменены, например, в соответствии с положениями Директивы ЕС "О материнских и дочерних компаниях" и Директивы ЕС "О процентах и роялти[1]", а не в соответствии с Конвенцией о подоходном налоге. Это проиллюстрировано следующим примером:

- Пример: EUCO1, компания-резидент государства EU1, полностью владеет ACO, резидентом государства A. ACO полностью владеет EUCO2, резидентом государства EU2, и получает проценты, возникающие в государстве EU2. Соглашение о подоходном налоге между государствами A и EC2 содержит подробное определение эквивалентного бенефициара и освобождает проценты от налогообложения по принципу источника. Государства EU1 и EU2 являются членами Европейского Союза. Согласно Директиве "О процентах и роялти", проценты, выплачиваемые EUCO2 в пользу EUCO1, не могут облагаться налогом государством EU2. Следовательно, EUCO1 удовлетворяет подпункту B) 1) подраздела (i) определения эквивалентного бенефициара в соглашении о подоходном налоге между государствами A и EU2, даже если соглашение о подоходном налоге между государствами EU1 и EU2 допускает налогообложение источника процентов.

139. Подпункт B) 1) I) подраздела (i) предоставляет правило, применимое в отношении дивидендов, которое позволяет рассматривать физическое лицо как компанию для целей сравнительного критерия подпункта B) 1). Поскольку дивиденды, бенефициарными владельцами которых являются физические лица, не имеют права на более низкую ставку, предусмотренную подпунктом a) пункта 2 статьи 10, в то время как компания может иметь право на эту более низкую ставку при соблюдении определенных условий, при отсутствии этого положения, отдельные акционеры компании, стремящиеся получить производные льготы в соответствии с пунктом 4, не могут считаться эквивалентным бенефициаром в отношении дивидендов, полученных от существенного участия в других компаниях. Рассматривая физических лиц как компании для целей критерия сравнения, это правило позволяет компании, стремящейся получить производные льготы в соответствии с пунктом 4, учитывать акции, прямо или косвенно принадлежащие физическому лицу, как если бы такие акции принадлежали компании, описанной в подпункт c) пункта 2 для целей определения того, принадлежит ли компания, стремящаяся получить производные льготы согласно пункта 4, на 95 процентов эквивалентным бенефициарам.

140. Чтобы иметь право применять правило подпункта B) 1) I), компания, стремящаяся получить производные льготы согласно пункту 4, должна вести активную коммерческую деятельность в государстве своего резидентства. Правило рассматривает отдельного акционера, который иным образом соответствует требованиям подпункта A) подпункта (i), как компания, описанная в подпункте c) пункта 2, но только если компания, стремящаяся получить производные льготы согласно пункту 4, занимается активной коммерческой деятельностью в государстве своего резидентства, которая является значительной по отношению к деятельности, приносящей прибыль, с которой выплачиваются дивиденды, и аналогична ему или дополняет его. Критерий в подпункте B) 1) I) аналогичен критерию активного ведения коммерческой деятельности в соответствии с пунктом 3, отличие состоит в том, что он не требует, чтобы доход из государства источника "исходил" от активной коммерческой деятельности компании, стремящейся получить производные льготы в соответствии с пунктом 4. Термин "активная коммерческая деятельность" имеет то же значение, что и в подпункте a) пункта 3, и поэтому не включает деятельность, описанную в подразделах (i)-(iv) настоящего подпункта. Для целей определения того, занимается ли компания, стремящаяся получить производные льготы в соответствии с пунктом 4, активной коммерческой деятельностью в Договаривающемся Государстве, деятельность, осуществляемая лицом, связанным с этой компанией, считается осуществляемой компанией. Выражение "значительный по отношению к" имеет то же значение, что и в подпункте c) пункта 3. Это требование значительности должно применяться независимо от того, получен ли дивиденд от связанного лица. С другой стороны, дивиденды, полученные от другого Договаривающегося Государства, не

обязательно должны исходить от активной коммерческой деятельности компании, стремящейся получить производные льготы согласно пункту 4, как требуется согласно подпункту a) пункта 3, для получения льгот, поскольку активная коммерческая деятельность, ведущаяся в Договаривающемся государстве резидентства, для целей подпункта B) 1) I) должна быть только "аналогичной или дополнительной" к активной коммерческой деятельности, ведущейся в государстве источника, а не "идентичной или дополнительной" к этой активной коммерческой деятельности, ведущейся в государстве источника.

---

[1] Директива Совета ЕС 2011/96/EU от 30 ноября 2011 г. "Об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов", с поправками; Директива Совета 2003/49 / ЕС от 3 июня 2003 г. " Об общей системе налогообложения процентов и роялти, выплата которых осуществлена между зависимыми компаниями разных государств-членов"

141. Следующий пример иллюстрирует применение подпункта B) 1) I):

- Пример: RCO является компанией-резидентом государства R. RCO ведет активную коммерческую деятельность в государстве R, которая аналогична деятельности SCO, компании-резидента государства S. RCO была резидентом государства R в течение 13 месяцев, а также в течение 13 месяцев владела 25% капитала SCO. Физическое лицо Y является единственным акционером RCO и резидентом государства Y. Пункт 2 статьи 10 соглашения о подоходном налоге между государствами S и Y и между государствами S и R идентичен соответствующему положению типовой Конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения. Таким образом, RCO удовлетворяет требованиям, изложенным в подпункте a) пункта 2 статьи 10 в отношении более низкой ставки, применяемой к дивидендам. Однако при отсутствии подпункта B) 1) I) RCO не имеет права на эту более низкую ставку, потому что физическое лицо Y имеет право на 15- процентную ставку (согласно подпункту b) пункта 2 статьи 10), при получении дивидендов напрямую от SCO). Однако в соответствии с подпунктом B) 1) I) Y должна рассматриваться как компания по смыслу подпункта c) пункта 2 конвенции о подоходном налоге между государствами S и R для целей критерия сравнения ставок, который означает, что RCO удовлетворяет критерию сравнения ставок. Таким образом, при условии, что все другие требования (такие как критерий на размывание налоговой базы и требование о бенефициарном владении согласно статье 10) выполнены, RCO будет иметь право на более низкую ставку, предусмотренную статьей 10 конвенции о подоходном налоге между государствами S и R в отношении дивидендов, выплачиваемые SCO.

142. Подпункт B) 1) II) содержит правило определения процентной доли капитала компании, выплачивающей дивиденды, которыми будет обладать потенциальный

эквивалентный бенефициар для целей критерия сравнения ставок, что, как и подпункт B) 1) I) повлияет на право на получение более низкой ставки налога в соответствии с подпунктом a) пункта 2 статьи 10 эквивалентного бенефициара, если бы он получил дивиденды напрямую. Для этих целей критерия сравнения ставок, описанного в подпункте B) 1), косвенное владение потенциальным эквивалентным бенефициаром капиталом компании, выплачивающей дивиденды, должно рассматриваться как прямое владение. Следующий пример иллюстрирует применение подпункта B) 1) II):

- Пример: XCO и YCO напрямую владеют 50 процентами капитала RCO, компании-резидента штата R. В течение 13 месяцев RCO владела 25 процентами капитала SCO и являлась резидентом государства R. В государстве S существуют конвенции о подоходном налоге с государствами R, X и Y; пункт 2 статьи 10 этих конвенций о подоходном налоге идентичен соответствующему положению Типовой конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения. XCO является резидентом государства X и имеет статус квалифицированного лица в соответствии с подпунктом c) пункта 2 конвенции о подоходном налоге между государствами S и R. YCO является резидентом государства Y и также имеет статус квалифицированного лица согласно подпункту c) пункта 2 конвенции о подоходном налоге между государствами S и R. Следовательно, как XCO, так и YCO удовлетворяют подпункту A) определения эквивалентного бенефициара. Однако для целей определения ставки налога на дивиденды, выплачиваемые SCO, на которые XCO и YCO имеют право в соответствии с их соответствующими налоговыми соглашениями с государством S, каждая из XCO и YCO рассматривается в соответствии с подпунктом B) 1) II) как непосредственно владеющие 12,5% капитала SCO (50% 25- процентного пакета акций в SCO равняется 12,5%, сумма соответствующего косвенного владения XCO и YCO в капитале SCO, которая рассматривается как прямое владение). Следовательно, XCO и YCO не имеют право на более низкую ставку налога, предусмотренную подпунктом a) пункта 2 статьи 10, и, следовательно, не считаются эквивалентными бенефициарами, поскольку они не соответствуют критериям сравнения ставок в соответствии с подпунктом B) 1), (см. пункт 147 ниже, касающийся альтернативных положений, которые позволяют RCO воспользоваться 15-процентной ставкой подпункта b) пункта 2 статьи 10 соглашения о подоходном налоге между государствами S и R).

143. Подпункт B) 2) подразделения (i) предусматривает правила получения производных льгот для статей дохода, подпадающих под действие Статей 7, 13 или 21. Потенциальный эквивалентный бенефициар имеет право на получение льгот в соответствии с проверенной конвенцией, которые являются по крайней мере столь же выгодными, как и те, что применяется в соответствии с Конвенцией к такой коммерческой прибыли или другому доходу. Таким образом, сравниваются следующие льготы: во-первых, льготы, которые государство источника предоставит компании, стремящейся получить производные льготы в соответствии с пунктом 4, если она имеет

право на получение льгот по соответствующей статье дохода, и, во-вторых, льготы, которые Государство источника предоставит потенциальному эквивалентному бенефициару, если он получит доход напрямую. Следующий пример иллюстрирует применение подпункта B) 2):

- Пример: RCO является компанией-резидентом в штате R, которая полностью принадлежит XCO, публичной компании-резиденту в государстве X. RCO имеет контракт на строительство крупного офисного комплекса в штате S. В соответствии с условиями конвенции о подоходном налоге между государствами S и R строительная площадка является постоянным представительством только в том случае, если она существует более двенадцати месяцев. Однако согласно условиям конвенции о подоходном налоге между государствами S и X, строительная площадка считается постоянным представительством только в том случае, если она существует более шести месяцев. Если строительная площадка существует более шести месяцев, но менее 12 месяцев, XCO не является эквивалентным бенефициаром, потому что не имеет право на такую же защиту в соответствии со статьей 5 конвенции о подоходном налоге между государствами S и X, которая соответствует критериям в соответствии со статьей 5 соглашения о подоходном налоге между государствами S и R.

144. Подпункт C) подраздела (i) предусматривает дополнительное ограничение, если статья дохода была получена через организацию, которая считается прозрачной для целей налогообложения в соответствии с законодательством Договаривающегося государства резидентства компании, стремящейся получить производные льготы в соответствии с пунктом

4. В таком случае, несмотря на то, что резидент может удовлетворить требования подпунктов

A) или B) на основе сравнения условий проверенной конвенции с условиями конвенции, в соответствии с которыми компания стремится получить производные льготы, резидент не соответствует требованиям настоящего подпункта, если соответствующая статья дохода не рассматривается как доход этого резидента в соответствии с положением, аналогичным пункту 2 статьи 1, если ей, а не компании, стремящейся получить льготы от производных финансовых инструментов в соответствии с пунктом 4, была выплачена та статья дохода, за которую компания претендует на льготы. Следующий пример иллюстрирует применение подпункта C):

Пример: RCO, котируемая на бирже компания-резидент государства R, владеет акциями SCO, компании-резидента государства S, через P, партнерство, организованное в государстве S. P является прозрачной для целей налогообложения в соответствии с внутренним налоговым законодательством государства S и рассматривается как компания в соответствии с внутренним налоговым законодательством государства R. В соответствии с положениями пункта 2 статьи 1 дивиденды, выплачиваемые SCO через P, не будут считаться полученными RCO, и,

следовательно, не будут иметь права на уменьшение налога из источника налогообложения в государстве S в соответствии со статьей 10. RCO помещает XCO, резидента государства X, между собой и P. Согласно внутреннему налоговому законодательству государства X, P является прозрачным для целей налогообложения, и поэтому считается, что XCO получает дивиденды, выплачиваемые SCO в пользу P.

Конвенция о подоходном налоге между государствами S и X содержит подробную версию пунктов 1–7 статьи 29. Для того, чтобы воспользоваться снижением налога, уплачиваемого у источника дохода, на дивиденды, предусмотренным в настоящем соглашении, XCO должна удовлетворить критерию на получение производных льгот. Хотя ставки дивидендов согласно пункту 2 статьи 10 конвенции между государствами S и X такие же, как и в соответствии со статьей 10 конвенции между государствами S и R, и подпункт A) подраздела (i) будет удовлетворен, дивиденды не считаются полученным RCO, если RCO, а не XCO, владело SCO через партнерство P. Соответственно, в силу подпункта C), RCO не является эквивалентным бенефициаром, и по этой причине XCO не имеет права на получение производных льгот согласно пункту 4 в отношении дивидендов, выплачиваемых SCO через P.

145. Вторая категория лиц, которые квалифицируются как "эквивалентный бенефициар" (подраздел (ii) определения), применяется к лицам, которые являются резидентами того же Договаривающегося государства, что и компания, стремящаяся получить производные льготы согласно пункту 4. Такие лица являются эквивалентными бенефициарами, если имеют право на получение льгот в соответствии с подпунктами a), b), c) или e) пункта 2 или в соответствии с пунктом 5 в качестве головной компании. Однако головная компания является исключительно эквивалентным бенефициаром компании, стремящейся получить производные льготы в соответствии с пунктом 4, если компания, стремящаяся получить производные льготы, получает проценты или дивиденды от члена многонациональной корпоративной группы головной компании. Тем не менее, критерий сравнения применяется к любому резиденту, удовлетворяющему критерию штаб-квартиры компании в пункте 5, который получает дивиденды или проценты от другого Договаривающегося государства. Это требование создано для обеспечения того, чтобы головная компания имела право, по меньшей мере, на те же договорные льготы в отношении дивидендов или процентов, что и компания, претендующая на производные льготы в соответствии с пунктом 4, с тем, чтобы, например, статья 11 Конвенции в основном освобождала проценты от налогообложения источника, но не делала этого в отношении процентов, выплачиваемых головной компании членом многонациональной группы этой компании , головная компания не будет эквивалентным бенефициаром компании, которая иным образом имела бы право на освобождение от налогообложения источника, предусмотренное соглашением на аналогичную выплату процентов.

146. Третья категория лиц, которые квалифицируются как "эквивалентный бенефициар" (подраздел (iii) определения), применяется к лицам, которые являются резидентами Договаривающегося Государства источника. Такие лица являются эквивалентными бенефициарами, если они имеют право на получение льгот в соответствии с подпунктами a), b), c) или e) пункта 2, при условии, что владение такими резидентами совокупным голосом и стоимостью акций (и любым несоразмерным классом акций, как определено в пункте 7) компании, запрашивающей производные льготы, не превышает 25 процентов. Согласно требованию о праве собственности в подпункте a) пункта 4, право собственности может быть прямым или косвенным, но в случае косвенного владения каждый промежуточный владелец должен быть "квалифицированным промежуточным владельцем" согласно определению этого термина в пункте 7 (см. ниже).

147. Как поясняется в пункте 10 выше, в случае применения пункта 4 о производных льготах определение эквивалентного бенефициара исключает лиц, которые в соответствии с другой конвенцией имеют право на освобождение от налогообложения государством источника, которое не настолько выгодно, как освобождение от налогов, предоставляемое настоящей Конвенцией. Некоторые государства могут пожелать устранить возникающий в результате так называемый " эффект резкого перепада", связанный с отказом во всех договорных льготах, даже если разница в льготах, предоставляемых двумя конвенциями, относительно незначительна, путем предоставления государством источника освобождения от налогообложения, аналогичного освобождению, которое было бы предоставлено в соответствии с другой конвенцией. Такой режим может быть достигнут с помощью альтернативных положений, приведенных ниже, которые относятся к налогообложению дивидендов, процентов и роялти и которые предоставляют ограниченные льготы, которые в целом соответствуют тем, которые были бы доступны в соответствии с другой конвенцией:

Положение о дивидендах, дополненное статьей 10

Несмотря на положения пунктов 1 и 2, но с учетом положений пункта 4 настоящей статьи, в случае компании, стремящейся удовлетворить требования пункта 4 статьи 29 настоящей Конвенции в отношении дивидендов, если такая компания не удовлетворяет критериям настоящего пункта исключительно по причине:

a) требований пункта Б) подраздела (i) определения термина "эквивалентный бенефициар" подпункта e) пункта 7 статьи 29; или

b) требований подраздела (ii) определения термина "эквивалентный бенефициар" подпункта e) пункта 7 статьи 29, что лицо, имеющее право на льготы в соответствии с пунктом 5 статьи 29, имеет право на получение налоговой ставки на дивиденды, которая меньше или равна ставке, применяемой в соответствии с пунктом 2 настоящей статьи; такая компания может облагаться налогом в Договаривающемся Государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, и в соответствии

с законодательством этого Договаривающегося Государства. В этих случаях, однако, взимаемый таким образом налог не должен превышать наивысшую ставку среди налоговых ставок, на которые имеют право лица, указанные в определении термина " эквивалентный бенефициар" в подпункте e) пункта 7 статьи 29 (несмотря на указанные требования в подпунктах a) и б) настоящего пункта), если такие лица получают дивиденды напрямую. Для целей настоящего пункта:

c) косвенное владение такими лицами голосующими акциями компании, выплачивающей дивиденды, должно рассматриваться как прямое владение, и

d) лицо, описанное в подразделе (iii) определения термина "эквивалентный бенефициар" в подпункте e) пункта 7 статьи 29, рассматривается как имеющее право на ограничение налога, на которое такое лицо имеет право, если является резидентом того же Договаривающегося государства, что и компания, получающая дивиденды.

Добавленное в статью 11 положение о процентах

Несмотря на положения пунктов 1 и 2, но с учетом положений пункта 4 настоящей Статьи, в случае если компания стремится удовлетворить требования пункта 4 Статьи 29 в отношении выплаты процентов, если такая компания не выполняет критерии этого пункта исключительно по причине:

a) требований пункта Б) подраздела (i) определения термина "эквивалентный бенефициар" в подпункте e) пункта 7 статьи 29; или

b) требований в подразделе (ii) определения термина "эквивалентный бенефициар" в подпункте e) пункта 7 статьи 29 о том, что лицо, имеющее право на льготы в соответствии с пунктом 5 статьи 29, имеет право на налоговую ставку в отношении процентов, которые меньше или равны ставке, применяемой в соответствии с пунктом 2 настоящей статьи; такая компания может облагаться налогом в Договаривающемся Государстве, в котором возникают проценты, в соответствии с законодательством этого Государства. В этих случаях, однако, взимаемый таким образом налог не должен превышать наивысшую ставку среди ставок налога, по которым лица, указанные в определении термина "эквивалентный бенефициар" в подпункте e) пункта 7 статьи 29 (несмотря на указанные требования в подпунктах a) и б) настоящего пункта) имеют право, если получают проценты напрямую. Для целей настоящего пункта лицо, описанное в подразделе (iii) определения термина

"эквивалентный бенефициар" в подпункте e) пункта 7 статьи 29, рассматривается как имеющее право на ограничение налога, если является резидентом того же Договаривающегося Государства, что и компания, получающая проценты.

Добавление в статью 12 положения о роялти

Несмотря на положения пункта 1, но с учетом положений пункта 3 настоящей статьи, в случае компании, стремящейся удовлетворить требования пункта 4 статьи 29 в отношении роялти, если такая компания не удовлетворяет критериям этого пункта исключительно в силу требования пункта B) подразделения (i) определения термина "

эквивалентный бенефициар" в подпункте e) пункта 7 статьи 29, такая компания может облагаться налогом в Договаривающемся Государстве, в котором возникает роялти, и в соответствии с законодательством этого государства, за исключением того, что взимаемый таким образом налог не превышает наивысшую ставку среди ставок налога, по которым лица, указанные в определении термина "эквивалентный бенефициар" в подпункте e) пункта 7 статьи 29 (несмотря на требование пункта B) подразделения (i) этого определения) имеют право, если получают роялти напрямую. Для целей настоящего пункта лицо, описанное в подразделе (iii) определения термина " эквивалентный бенефициар" в подпункте e) пункта 7 статьи 29, рассматривается как имеющее право на ограничение налога, на которое имеет право, если является резидентом того же Договаривающегося Государства, что и компания, получающая роялти.

Термин "несоразмерный класс акций"

Только развернутая версия

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 Договаривающееся Государства конкретными активами или в следствие деятельности компании;

Комментарий к определению "несоразмерного класса акций" развернутой версии

148. В соответствии с определением термина "несоразмерный класс акций", который используется в критерии владения в различных частях статьи, компания или организация имеет несоразмерный класс акций, если у нее есть акции, находящиеся в обращении, на которые распространяются условия или другие договоренности, которые дают держателю этих акций право на получение большей части дохода компании или организации, получаемой в другом Договаривающемся Государстве, чем та, на которую владелец имел бы право при отсутствии таких условий или договоренностей.

Таким образом, например, компания-резидент в одном Договаривающемся Государстве имеет "несоразмерный класс акций", если некоторые из находящихся в обращении акций этой компании являются "отслеживающими акциями", которые выплачивают дивиденды по формуле, которая приблизительно соответствует доходу компании от ее активов, используемых в другом договаривающемся государстве. Это проиллюстрировано следующим примером:

- Пример: АСО является компанией-резидентом государства A. АСО выпустила обыкновенные и привилегированные акции. Обыкновенные акции котируются и регулярно торгуются на основной фондовой бирже государства A. Привилегированные акции не имеют права голоса и дают их держателям только право на получение

дивидендов, равных сумме процентных выплат, которые АСО получает от несвязанных заемщиков в государстве В. Акции полностью принадлежат единственному акционеру, который является резидентом третьего государства, с которым государство В не имеет налогового соглашения. На обыкновенные акции приходится более 50% стоимости АСО и 100% голосов. Поскольку владелец привилегированных акций имеет право получать выплаты, соответствующие процентному доходу АСО, возникающему в государстве В, привилегированные акции представляют собой "несоразмерный класс акций", и, поскольку эти акции не котируются регулярно на признанной фондовой бирже, АСО не имеет право на получение пособий в соответствии с подпунктом c) пункта 2.

Термин "основное место управления и контроля"

Только развернутая версия

g) "основное место управления и контроля" компании или организации 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 политики 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 политики 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;

Комментарий к определению "основное место управления и контроля" развернутой версии

149. Термин "основное место управления и контроля" применим для целей подпункта c) пункта 2 и пункта 5 подробной версии. Этот термин следует отличать от понятия "место нахождения постоянно действующего исполнительного органа", которое использовалось до 2017 года в пункте 3 статьи 4 и в различных положениях, включая статью 8, применимых к эксплуатации морских и воздушных судов. Концепция "места нахождения постоянно действующего исполнительного органа" интерпретировалась некоторыми государствами как место, где высшее лицо или группа лиц (например, совет директоров) принимали ключевые управленческие и коммерческие решения, необходимые для ведения коммерческой деятельности. Понятие основного места управления и контроля, напротив, относится к месту, где

осуществляется ежедневное управление компанией или организацией (а также ее прямыми и косвенными дочерними компаниями).

150. Основное место управления и контроля компании или организации находится в государстве резидентства этой компании или организации только при соблюдении следующих двух условий:

- Во-первых, в подразделе (i) высшие должностные лица и высшее руководство компании несут ежедневную ответственность за принятие большего количества решений по стратегической, финансовой и операционной политики компании или организации, ее прямых и косвенных дочерних компаний, а также персонал, который поддерживает руководство в подготовке и принятии таких решений, в большинстве случаев в этом Договаривающемся Государстве, а не в любом другом Государстве. Таким образом, критерий обращает внимание на общую деятельность соответствующих лиц, чтобы увидеть, где эти действия выполняются. В большинстве случаев это является необходимым, но не достаточным условием, чтобы главный исполнительный директор и другие высшие должностные лица обычно находились в Договаривающемся государстве, резидентом которого является компания.

- Во-вторых, высшие должностные лица и старшие управленческие сотрудники несут повседневную ответственность за принятие большего количества решений по стратегической, финансовой и операционной политике компании и ее прямых и косвенных дочерних компаний, а персонал, который поддерживает такое руководство в принятии этих решений, осуществляет большую повседневную деятельность, необходимую для подготовки и принятия этих решений, чем должностные лица или сотрудники любой другой компании или организации.

Термин "квалифицированный промежуточный владелец"

Только развернутая версия

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;

Комментарий к определению "квалифицированный промежуточный владелец" развернутой версии

151. Определение "квалифицированный промежуточный владелец" в развернутой версии применимо для целей критерия владения, указанного в подпунктах d) и f) пункта 2, а также правила получения производных льгот пункта 4.

152. В соответствии с подразделом (i) настоящего определения, квалифицированный промежуточный владелец является юридическим лицом-резидентом третьего государства, которое имеет действующее соглашение о всеобъемлющем подоходном налоге с Договаривающимся государством, от которого испрашиваются договорные льготы.

153. Как указано в комментарии к статье 1, некоторые государства считают, что в их налоговые договоры следует включать положения, запрещающие применение конкретных договорных положений в отношении доходов, получаемых от режимов, которые представляют собой

"специальные налоговые режимы" (см. пункты 85-100 Комментария к статье 1) и запрещающие применение статьи 11 к процентам, которые выплачиваются связанным лицам, которые извлекают выгоду из положений внутреннего законодательства, которые предусматривают условный вычет в отношении капитала (см. пункт 107 Комментария к статье 1). Эти государства могут ограничить сферу применения подраздела (i), чтобы оно применялось только к резидентам третьих государств, с которыми государство, от которого испрашиваются договорные льготы, заключило соглашения о всеобъемлющем подоходном налоге, и которые не пользуются специальным налоговым режимом или условными вычетами процентов. Это можно сделать, изменив подраздел (i) следующим образом:

(i) резидент государства, действующего с Договаривающимся Государством, от которого испрашиваются льготы в соответствии с настоящей Конвенцией, всеобъемлющей конвенцией об избежании двойного налогообложения, и которое не пользуется преимуществами конвенций.

A) специальный налоговый режим, при условии, что соответствующая всеобъемлющая конвенция об избежании двойного налогообложения не содержит определения специального налогового режима, аналогичного положениям, включенным в [ссылка на пункт конвенции, который включает определение " специального налогового режима"], и к нему применяются принципы определения, предусмотренные в настоящей Конвенции, но без учета требования пункта (v) настоящего определения; или

B) условные вычеты типа, описанного в [ссылка на пункт статьи 11, касающийся условных вычетов по собственному капиталу]; или

154. В соответствии с подразделом (ii) определения, квалифицированный промежуточный владелец также включает резидента того же Договаривающегося государства, что и компания, к которой применяется соответствующий критерий владения согласно подпункту d) или f) пункта 2 или в рамках производных льгот пункта 4.

Термин "проверяемая группа"

Только развернутая версия

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;

Комментарий к определению "проверяемая группа" развернутой версии

155. В настоящем подпункте определяется термин "проверяемая группа" для целей правил размывания базы в подразделе (ii) подпунктов d) и f) пункта 2 и в пунктах 4 и 5. Проверяемая группа должна состоять из проверяемой компании, к которой применяется соответствующее правило размывания базы (именуемое "проверяемый резидент"), и любая компания, которая либо участвует в качестве члена с этим проверяемым резидентом в налоговой консолидации, фискальном единстве или аналогичном режиме, который позволяет членам группы разделить прибыль или убытки, или любая компания, которая в течение соответствующего налогового периода разделяет убытки с проверяемым резидентом в соответствии с налоговой консолидацией или другим режимом распределения убытков. Если нет проверяемой группы, то соответствующий критерий на размывание налоговой базы, применимое к испытанной группе, не применяется.

Термин "валовой доход"

Только развернутая версия

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 прямую 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;

Комментарий к определению "валового дохода" развернутой версии

156. В настоящем подпункте определяется термин "валовой доход" для целей правил размывания базы в подразделе (ii) подпунктов d) и f) пункта 2 и в пунктах 4 и 5. Отправной точкой для расчета валового дохода является валовая выручка, определенная в Договаривающемся Государстве резидентства соответствующей организации в течение налогового периода, включающего время, когда предоставляются льготы. Если компания занимается предпринимательской деятельностью, включающей производство или продажу товаров, "валовой доход" означает валовую выручку, уменьшенную на стоимость проданных товаров. Если проверяемая организация занимается предоставлением нефинансовых услуг, "валовой доход" означает такую валовую выручку, уменьшенную на прямые затраты на получение таких доходов.

157. Подраздел (i) определения дополнительно предусматривает, что, за исключением определения льгот в отношении дивидендов в соответствии со статьей 10 , валовой доход не включает в себя ту часть любых дивидендов, которые фактически освобождены от налога в Договаривающемся государстве резидентства лица, будь то вычеты или иным образом, независимо от государства резидентства компании, выплачивающей эти дивиденды. Подраздел (ii) предусматривает, что, за исключением части дивидендов, подлежащей налогообложению, валовой доход проверяемой группы не учитывает какие-либо операции между компаниями внутри проверяемой группы.

Термин "фонд коллективного инвестирования"

Только развернутая версия

k) [возможное определение "фонда коллективного инвестирования"][1].

Комментарий к определению "фонд коллективного инвестирования" развернутой версии

158. Как указано в сноске к настоящему подпункту, определение "фонд коллективного инвестирования" следует включить, если положение, касающееся фонда коллективного инвестирования, включено в подпункт g) пункта 2. Это определение должно определять фонд коллективного инвестирования каждого Договаривающегося государства, к которым применяется настоящее положение, и оно может быть сформулировано следующим образом:

термин "фонд коллективного инвестирования" означает, в случае [Государства A], [ ] и, в случае [Государства B], [ ], любой другой инвестиционный фонд, договор или

организацию, учрежденную в любом из Договаривающееся государство, которое компетентные органы Договаривающихся государств соглашаются рассматривать в качестве фонда коллективного инвестирования для целей настоящей статьи;

159. Как поясняется в пункте 36 комментария к статье 1, предполагается, что открытые части этого определения включают перекрестные ссылки на соответствующие положения налогового законодательства или законодательства о ценных бумагах каждого государства, которые определяют ФКИ, к которым применяется подпункт g) пункта 2.

Пункт 7 (упрощенная версия): способ подачи заявки определяется компетентными органами

Только упрощенная версия

7. Компетентные органы Договаривающихся Государств могут по взаимному согласию урегулировать порядок применения настоящей статьи.

---

[1]Определение термина "фонд коллективного инвестирования" следует добавить, в пункт 2 включено положение о фондах коллективного инвестирования (см. подпункт g) пункта 2

Комментарий к пункту 7 упрощенной версии

160. Пункт 7 упрощенной версии позволяет компетентным органам Договаривающихся Государств по взаимному согласию урегулировать порядок применения положения предыдущих пунктов статьи. Они могут, например, согласовать процедурные аспекты обращения с просьбой о предоставлении договорных льгот в соответствии с положениями пункта 5 о дискреционной помощи.

Пункт 8

161. Как упоминается в пункте 32 комментария к статье 10, пункте 25 комментария к статье 11 и пункте 21 комментария к статье 12, потенциальные злоупотребления возникают в результате передачи акций, долговых требований, прав или собственности постоянному представительству, созданному исключительно для этой цели в странах, которые не облагают налогом или не предлагают льготный налоговый режим доходам от таких активов. Если государство резидентства освобождает от налога прибыль, относящуюся к таким постоянным представительствам, расположенным в третьих юрисдикциях, то государство источника не должно предоставлять договорные льготы в отношении такого дохода. Этот пункт, который применяется в тех случаях, когда Договаривающееся Государство освобождает доходы компании этого государства, которые относятся к постоянным представительствам, расположенным в третьих юрисдикциях, предусматривает, что договорные льготы в таких случаях предоставляться не будут. Однако это правило не применяется, если

- доход облагается значительным уровнем налога в Государстве, в котором расположено постоянное представительство, или

- доход исходит от активной коммерческой деятельности через постоянное представительство или является побочным результатом от него, за исключением инвестиционного бизнеса, который не осуществляется банком, страховой компанией или зарегистрированным дилером по ценным бумагам.

162. Согласно подпункту c), в любом случае, когда в льготах отказано в соответствии с настоящим пунктом, резидент одного Договаривающегося Государства, который получает соответствующий доход, может потребовать, чтобы компетентный орган другого Договаривающегося Государства предоставил эти льготы. Компетентный орган, получивший такой запрос, может по своему усмотрению предоставить эти льготы, если он сочтет это оправданным; но должен проконсультироваться с компетентным органом другого Договаривающегося Государства, прежде чем удовлетворить или отклонить запрос.

163. Следующий пример иллюстрирует тип ситуации, в которой предполагается применить данный пункт. Компания Договаривающегося Государства создает постоянное представительство в третьей юрисдикции, которое не облагает налогом или облагает низким налогом прибыль постоянного представительства. Прибыль, относящаяся к постоянному представительству, освобождается от налога первым упомянутым Государством либо в соответствии с положением, аналогичным статье 23 A, включенным в налоговую конвенцию между этим государством и юрисдикцией, в которой находится постоянное представительство, или в соответствии с внутренним законодательством первого упомянутого государства. Предприятие получает проценты от другого Договаривающегося Государства, которые включаются в прибыль, относящуюся к постоянному представительству. Если предположить, что условия применения статьи 11 соблюдены, государство, в котором возникают проценты, в отсутствие пункта 8, обязано предоставить льготы по ограничению налогообложения, предусмотренные в пункте 2 статьи 11, несмотря на то, что проценты освобождены от налога в первом упомянутом Государстве и облагаются небольшим налогом или вообще не облагаются налогом в третьей юрисдикции, в которой расположено постоянное представительство. В этой ситуации в льготах Конвенции будет отказано в отношении этого дохода, за исключением случаев, когда исключение подпункта b), применимое к доходу, исходящего от активной коммерческой деятельности или является побочным от нее, применяется к соответствующему доходу или, если эти льготы предоставляются в соответствии с положением о дискреционных льготах, предусмотренным подпунктом c) компетентным органом государства, в котором возникает процент.

164. Ссылка на слово "доход" в подразделе (i) означает, что положение применяется независимо от того, составляет ли соответствующий доход прибыль от коммерческой

деятельности. Таким образом, правило применяется, когда предприятие одного Договаривающегося Государства получает доход от другого Договаривающегося Государства и 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 положениями, такими как пункт 2 статьи 21 договора между первым упомянутым государством и третьей юрисдикцией).

165. Если выполняются условия подразделов (i) и (ii), подпункт a) запрещает льготы, которые иным образом 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, взимаемого с этой статьи дохода в этой третьей юрисдикции, меньше, чем наименьшая из следующих двух сумм: a) сумма этой статьи дохода, умноженная на минимальную ставку, которую Договаривающийся Государства определили на двусторонней основе для целей пункта, и b) 60 процентов суммы налога, который был бы наложен на эту статью 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 этой статье дохода, общий налог, применимый к прибыли постоянного представительства, расположенного в этой юрисдикции, будет рассчитан после вычета всех расходов, которые подлежат вычету, в соответствии с законодательством этой юрисдикции при определении налогооблагаемой прибыли, относящейся к постоянному представительству. Налог, применяемый к соответствующей сумме статьи дохода, затем определяется путем умножения этого общего налога, применимого к прибыли постоянного представительства, на отношение чистой суммы статьи дохода (т. е. валовой суммы статьи дохода за вычетом расходов, вычитаемых при расчете налогооблагаемой прибыли постоянного представительства, которые относятся непосредственно или пропорционально к этой статье дохода) из налогооблагаемой прибыли постоянного представительства. Аналогичный расчет производится для целей определения налога, который будет взиматься с этой статьи дохода в Договаривающемся Государстве предприятия, если постоянное представительство находится в этом Государстве; в этом случае вычитаются те расходы, которые подлежат вычету в соответствии с законодательством этого государства.

167. Для целей исключения, включенного в подпункт b), ссылка на доход, который "исходит от активной коммерческой деятельности или является побочным", следует толковать, как указано в пунктах 74–76 выше.

168. Вместо принятия формулировки пункта 8 некоторые государства могут предпочесть более комплексное решение, которое не ограничивается ситуациями, когда предприятие Договаривающегося государства освобождается в этом государстве от уплаты налога на прибыль, относящуюся к постоянному представительству, расположенному в третьей юрисдикции, что не включает исключение, применимое к доходу, возникающему в результате активной коммерческой деятельности или является побочным, и которое не требует оценки налога, который был бы уплачен в государстве предприятия, если бы постоянное представительство находилось в этом государстве. В таком случае правило применяется в любом случае, если доход, полученный в одном Договаривающемся Государстве и относящийся к постоянному представительству, расположенному в третьей юрисдикции, подлежит комбинированному налогообложению в Государстве предприятия и юрисдикции постоянного представительства по эффективной ставке, которая меньше нижней ставки , определяемой на двусторонней основе, и которая составляет 60 процентов от общей ставки корпоративного налога в государстве, в котором находится предприятие. Ниже приводится пример правила, которое можно использовать для этой цели:

Если 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, льготы настоящей Конвенции не применяются к этому доходу, если доход облагается совокупной эффективной налоговой ставкой в первом Договаривающемся Государстве и юрисдикции, в которой расположено постоянное представительство, которая меньше наименьшего из [ставка, определяемая на двусторонней основе] или 60 процентов от общей установленной законом налоговой ставки на прибыль компаний, применяемой в первом Договаривающемся Государстве. Если в льготах по настоящей Конвенции отказано в соответствии с предыдущим предложением в отношении статьи дохода, получаемой резидентом одного Договаривающегося государства, компетентный орган другого Договаривающегося государства может, тем не менее, предоставить эти льготы в отношении этой статьи 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 (например, наличие убытков). Компетентный орган Договаривающегося Государства, к которому был направлен запрос в соответствии с предыдущим предложением, должен проконсультироваться с компетентным органом другого Договаривающегося Государства перед тем, как удовлетворить или отклонить запрос.

Пункт 9

169. Пункт 9 отражает руководство, содержащееся в пунктах 61 и 76–80 Комментария к статье

1. Согласно этому руководству, льготы по налоговой конвенции не должны предоставляться, если одной из основных целей определенных сделок или договоренностей является злоупотребление положениями налоговых соглашений и получение льгот в данных обстоятельствах противоречили бы объекту и цели соответствующих положений налоговой конвенции. Пункт 9 включает принципы, лежащие в основе этих пунктов, в саму Конвенцию, чтобы позволить государствам рассматривать случаи ненадлежащего использования Конвенции, даже если их внутреннее законодательство не позволяет им делать это в соответствии с пунктами 76-80 Комментария к статье 1; он также подтверждает применение этих принципов к государствам, внутреннее законодательство которых уже позволяет им рассматривать такие дела.

170. Положения пункта 9 приводят к отказу в получении льгот в соответствии с налоговой конвенцией, если одной из основных целей заключенного соглашения или сделки является получение льгот в соответствии с соглашением. Однако в этом случае последняя часть пункта позволяет лицу, которому иным образом было бы отказано в выплате льгот, возможность установить, что получение льгот в этих обстоятельствах соответствует объекту и цели соответствующих положений настоящей Конвенции.

171. Пункт 9 дополняет и никоим образом не ограничивает сферу применения или применение положений пунктов 1–7 (правило ограничения льгот) и пункта 8 (правило, применимое к постоянному представительству, расположенному в третьей юрисдикции): льгота, в которой отказано в соответствии с этими пунктами, не является "льготой в соответствии с Конвенцией", в которой также будет отказано в пункте 9. Более того, руководство, содержащееся в комментарии к пункту 9, не должно использоваться для толкования пунктов с 1 по 8 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 сосредоточены в первую очередь на правовом характере, праве собственности и общих положениях деятельности резидентов Договаривающегося Государства. Как проиллюстрировано примером в следующем абзаце, эти правила не подразумевают, что сделка или договоренность, заключенная таким резидентом, не может 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 целей определения объекта и цели соответствующих положений Конвенции. Предположим, например, что публичная компания, акции которой регулярно торгуются на признанной фондовой бирже в Договаривающемся Государстве, резидентом которого является компания, получает доход от другого Договаривающегося Государства. До тех пор, пока эта компания является "квалифицированным лицом", как это определено в пункте 2, ясно,

что преимущества конвенции не должны запрещаться исключительно на основе структуры собственности этой компании, например, потому что большинство акционеров этой компании не являются резидентами одного и того же государства. Объект и цель подпункта c) пункта 2 заключается в установлении порогового значения для договорных прав компаний, котирующихся на бирже, чьи акции принадлежат резидентам разных государств. Однако тот факт, что такая компания является квалифицированным лицом, не означает, что в льготах 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 финансировании по каналам, предназначенное для косвенного предоставления резиденту третьего государства выгоды от более низкого налогообложения источника в соответствии с налоговым соглашением. В этом случае пункт 9 применяется для отказа в льготах, поскольку подпункт c) пункта 2, рассматриваемый в контексте остальной части Конвенции и, в частности ее преамбулы не может рассматриваться как имеющий общую для двух договаривающихся государств цель, а именно санкционирования торговых сделок, заключаемых публичными компаниями.

174. Положения пункта 9 устанавливают, что Договаривающееся Государство может отказать в льготах налоговой конвенции, если можно сделать заключение, рассмотрев все относящиеся к делу факты и обстоятельства, что одной из основных целей соглашения или сделки является получение выгоды по налоговому соглашению. Это положение предназначено для того, чтобы налоговые конвенции применялись в соответствии с целью, для которой они были заключены, т.е. для предоставления льгот в отношении добросовестного обмена товарами и услугами, а также движения капитала и лиц в отличие от соглашений, основная цель которых заключается в обеспечении более выгодного налогового режима.

175. Термин "льгота" включает все ограничения (например, снижение налога, освобождение, отсрочку или возврат) налогообложения, налагаемого на государство источника согласно статьям 6-22 Конвенции, освобождение от двойного налогообложения, предусмотренное статьей 23, и защиту, предоставляемую резидентам и гражданам Договаривающегося Государства в соответствии со статьей 24 или любыми другими аналогичными ограничениями. Это включает, например, ограничения налоговых прав Договаривающегося Государства в отношении дивидендов, процентов или роялти, возникающих в этом Государстве и выплачиваемых резиденту другого Государства (который является фактическим владельцем) в соответствии со статьями 10, 11 или 12. Он также включает ограничения налоговых прав Договаривающегося Государства в отношении прироста капитала, полученного в результате отчуждения движимого имущества, находящегося в этом Государстве, резидентом другого Государства в соответствии со статьей 13. Если

налоговая конвенция включает другие ограничения (такие как положение о налоговой экономии), положения настоящей статьи также применяются к этой льготе.

176. Выражение "прямо или косвенно повлекшая за собой получение этой льготы" является намеренно широким и предназначено для включения ситуаций, когда лицо, требующее применения льгот по налоговому соглашению, может сделать это в отношении сделки, которая не является сделкой, совершенной с одной из основных целей получения этой договорной льготы. Это проиллюстрировано следующим примером:

TCO, компания-резидент государства T, 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 с выплатой по требованию. У государства T нет налогового соглашения с государством S , и поэтому любые проценты, выплачиваемые SCO TCO, облагаются удерживаемым налогом на проценты по ставке 25 процентов в соответствии с внутренним законодательством государства S. Однако в соответствии с налоговой конвенцией государства S с государством R не существует удерживаемого налога на проценты, уплачиваемые компанией-резидентом Договаривающегося Государства источника с процентов, выплачиваемых компанией-резидентом одного Договаривающегося государства и бенефициарной собственностью компании резидента другого государства; кроме того, этот договор не содержит положений, аналогичных пунктам 1 –7. TCO решает передать кредит RCO, дочернему резиденту государства R, в обмен на три векселя, подлежащие оплате по требованию, по которым выплачиваются проценты по ставке 3,9%.

В этом примере, в то время как RCO претендует на льготы договора между государством R и государством S в отношении кредита, который был заключен по коммерческим причинам, если обстоятельства дела показывают, что одна из основных целей TCO при передаче своего кредита RCO была получением выгоды от конвенции между государством R и государством S, тогда будет применяться положение об отказе в этой льготе, поскольку эта льгота будет косвенно результатом передачи кредита.

177. Термины "договоренность или сделка" следует толковать широко и включать любое соглашение, договоренность, схему, сделку или серию сделок, независимо от того, имеют ли они законную силу. В частности, они включают создание, переуступку, приобретение или передачу самого дохода либо собственности или прав, в отношении которых начисляется доход. Эти условия также охватывают договоренности, касающиеся создания, приобретения или содержания лица, получающего доход, включая квалификацию этого лица как резидента одного из Договаривающихся государств, и включают шаги, которые лица могут предпринять для установления места резидентства. Примером "договоренности" могут быть шаги по обеспечению того, чтобы заседания совета директоров компании проводились в другой стране с тем,

чтобы заявить, что компания сменила место резидентства. Одна транзакция может привести к выгоде или она может действовать в сочетании с более сложной серией транзакций, которые вместе приводят к выгоде. В обоих случаях применяются положения пункта 9.

178. Чтобы определить, является ли одной из основных целей соглашения или сделки получение льгот в соответствии с Конвенцией, важно провести объективный анализ целей и задач всех лиц, участвующих в создании такой договоренности или сделки. На вопрос, каковы цели договоренности или сделки, можно ответить лишь путем рассмотрения всех обстоятельств, связанных с договоренностью или сделкой, на индивидуальной основе. Нет необходимости находить убедительные доказательства намерения лица, связанного с соглашением или сделкой, но после объективного анализа соответствующих фактов и обстоятельств необходимо сделать вывод, что одна из основных целей соглашения или сделки заключалась в злоупотреблении положениями налоговых конвенций. Однако не следует легкомысленно предполагать, что злоупотребление положениями налоговой конвенции является одной из основных целей соглашения или сделки, и простой анализ последствий соглашения обычно не позволяет сделать вывод о его целях. Однако, если договоренность может быть разумно объяснена только выгодой, возникающей по договору, можно сделать вывод, что одной из основных целей такой договоренности было получение выгоды.

179. Лицо не может уклониться от применения настоящего пункта, утверждая, что соглашение или сделка не были заключены или организованы для получения выгод Конвенции. Все доказательства должны быть взвешены, чтобы определить, была ли договоренность или сделка заключена или организована с такой целью. Определение требует разумности, предполагая, что возможность различных интерпретаций событий рассмотрена объективно.

180. Ссылка на "одну из основных целей" в пункте 9 означает, что получение выгоды в соответствии с налоговой конвенцией не обязательно должно быть единственной или доминирующей целью конкретной договоренности или сделки. Достаточно того, чтобы хотя бы одной из основных целей было получение выгоды. Например, лицо может продать недвижимость по разным причинам, но, если до продажи это лицо становится резидентом одного из Договаривающихся Государств, и одной из основных целей для этого является получение выгоды в соответствии с налоговой конвенции, пункт 9 может применяться, несмотря на то, что могут также быть другие основные цели для изменения места резидентства, такие как содействие продаже собственности или реинвестированию доходов от отчуждения.

181. Цель не является основной целью, если, принимая во внимание все относящиеся к делу факты и обстоятельства, можно сделать вывод, что получение выгоды не было основной целью и не оправдывало бы заключение какой-либо договоренности или сделки, которые сами по себе или вместе с другими сделками

привели к получению выгоды. В частности, если договоренность неразрывно связана с основной коммерческой деятельностью и ее форма не обусловлена целью получения выгоды, маловероятно, что ее основной целью будет считаться получение этой выгоды. Однако, если соглашение заключается с целью получения аналогичных выгод по ряду договоров, не следует считать, что получение льгот по другим договорам не считает получение выгоды по одному договору основной целью такой договоренности. Предположим, например, что налогоплательщик-резидент Государства A заключает соглашение с финансовым учреждением-резидентом Государства B для того, чтобы это финансовое учреждение инвестировало в облигации налогоплательщика, выпущенные в большом числе государств, с которыми государство B, но не государство A, имеет налоговые соглашения. Если факты и обстоятельства показывают, что договоренность была заключена с основной целью получения льгот по этим налоговым соглашениям, не следует считать, что получение выгоды по одному конкретному договору не было одной из основных целей этой договоренности. Точно так же цели, связанные с уклонением от внутреннего законодательства, не должны использоваться для аргументации того, что получение договорной выгоды является лишь вспомогательной частью этих целей.

182. Следующие ниже примеры иллюстрируют применение пункта (примеры, включенные в пункт 187 ниже, также следует учитывать при определении того, будет ли применяться и когда этот пункт применяется в случае договоренностей о каналах). При прочтении этих примеров, следует помнить, что применение пункта 9 определяется на основе фактов и обстоятельств каждого конкретного случая. Таким образом, приведенные ниже примеры являются исключительно иллюстративными и не должны толковаться как устанавливающие условия или требования, которым должны соответствовать аналогичные сделки, чтобы избежать применения положений пункта 9 :

- Пример A: TCO, компания-резидент государства T, владеет акциями SCO, компании, зарегистрированной на фондовой бирже государства S. Государство T не имеет налогового соглашения с государством S и, следовательно, любые дивиденды, выплачиваемые SCO в пользу TCO облагаются налогом, уплачиваемым у источника дохода, в размере 25% в соответствии с внутренним законодательством государства S. Однако согласно налоговой конвенции государства R и государства S налог у источника дивидендов, выплачиваемых компанией, являющейся резидентом Договаривающегося Государства, не взимается. TCO заключает соглашение с RCO, независимым финансовым учреждением-резидентом государства R, в соответствии с которым TCO передает RCO право на выплату дивидендов, которые были объявлены, но еще не были выплачены SCO.

В настоящем примере, в отсутствие других фактов и обстоятельств, свидетельствующих об обратном, можно сделать вывод, что одной из основных целей

соглашения, в соответствии с которым TCO передал право на выплату дивидендов RCO, было получение RCO выгоды от освобождения от налогообложения источника дивидендов, предусмотренного налоговой конвенцией государства R и государства S, и предоставление выгоды от этого освобождения в соответствии с настоящей соглашением противоречит объекту и цели налоговой конвенции.

- Пример B: SCO, компания-резидент государства S, является дочерней компанией TCO, компанией-резидентом государства T. Государство T не имеет налоговых соглашений с государством S, и, следовательно, 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 налоговой конвенцией государства R и государства S применимая ставка удерживаемого налога на дивиденды, выплачиваемые компанией государства S резиденту государства R составляет 5 процентов. Таким образом, TCO заключает соглашение с RCO, финансовым учреждением, резидентом государства R, и квалифицированным лицом в соответствии с подпунктом c) пункта 2 настоящей статьи, в соответствии с которым RCO приобретает узуфрукт вновь выпущенных привилегированных акций SCO сроком на три года. TCO является единственным владельцем этих акций. Узуфрукт дает RCO право на получение дивидендов по этим привилегированным акциям. Сумма, уплачиваемая RCO за приобретение узуфрукта, соответствует приведенной стоимости дивидендов, подлежащих выплате по привилегированным акциям в течение трех лет (с учетом скидки по ставке, по которой TCO может занимать у RCO).

В этом примере, в отсутствие других фактов и обстоятельств, свидетельствующих об обратном, можно сделать вывод, что одной из основных целей соглашения, в соответствии с которым RCO приобрела узуфрукт привилегированных акций, выпущенных SCO, было получение выгоды от 5-процентного ограничения, применимого к налогообложению источника дивидендов, предусмотренного налоговой конвенцией государства R и государства S, и получение выгоды этого ограничения в соответствии с настоящей договорно-торговой договоренностью противоречит объекту и цели налоговой конвенции.

- Пример C: RCO, компания-резидент штата R, занимается производством электронных устройств, и ее бизнес быстро расширяется. В настоящее время она рассматривает возможность создания производственного предприятия в развивающейся стране, чтобы получить выгоду от снижения производственных затрат. После предварительного анализа определяются возможные места размещения в трех разных странах. Все три страны имеют схожие экономические и политические условия. После учета того факта, что государство S является единственной из этих стран, с которой у государства R есть налоговые соглашения, принимается решение о строительстве завода в этом государстве.

В этом примере, хотя решение об инвестировании в государство S принимается в свете льгот, предоставляемых налоговой конвенцией штата R и государства S, очевидно, что основные цели этих инвестиций и строительства завода связаны с расширением бизнеса RCO и снижением производственных затрат в этой стране. В этом примере нельзя считать, что одной из основных целей строительства завода является получение договорных льгот. Кроме того, учитывая, что общая цель налоговых конвенций заключается в поощрении трансграничных инвестиций, получение льгот по конвенции государства R и государства S для инвестиций в завод, построенным в государстве S, соответствует объекту и цели положения этой конвенции .

- Пример D: RCO, фонд коллективного инвестирования, резидент государства R, управляет диверсифицированным портфелем инвестиций на международном финансовом рынке. В настоящее время RCO владеет 15 процентами своего портфеля акций компаний-резидентов государства S, по которым он получает годовые дивиденды. Согласно налоговому соглашению между государством R и государством S ставка удерживаемого налога на дивиденды снижается с 30 до 10 процентов. Инвестиционные решения RCO принимают во внимание наличие налоговых льгот, предоставляемых в рамках обширной сети налоговых соглашений государства R. Большинство инвесторов в RCO являются резидентами государства R, но ряд инвесторов (миноритарные инвесторы) являются резидентами государств, с которыми у государства S нет налоговых соглашений. Решения инвесторов об инвестировании в RCO не обусловлены какими-либо конкретными инвестициями, сделанными RCO, и инвестиционная стратегия RCO не определяется налоговым положением ее инвесторов. RCO ежегодно распределяет почти весь свой доход среди своих инвесторов и платит налоги в государстве R с доходов, не распределенных в течение года. Принимая решение об инвестировании в акции компаний-резидентов государства S, RCO рассматривало наличие льготы в соответствии с налоговой конвенцией государства R и государства S в отношении дивидендов, но одного этого 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 сделаны инвестиции. В этом примере, если инвестиции RCO не являются частью соглашения или не связаны с другой транзакцией, предпринятой с основной целью получения выгоды от Конвенции, неразумно отказывать RCO в льготах налогового соглашения государства R и государства S.

- Пример E: RCO является компанией-резидентом государства R и в течение последних 5 лет владеет 24 процентами акций компании SCO, резидента государства S. После вступления в силу налогового соглашения между государствами R и S (статья 10 идентична статье 10 настоящей модели) RCO решает увеличить до 25 процентов свою

долю владения акциями 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 пунктом 2 a) статьи 10 договора.

В этом случае, хотя одной из основных целей сделки, посредством которой приобретаются дополнительные акции, явно является получение выгоды от пункта 2 a) статьи 10, пункт 9 не применяется, поскольку может быть установлено, что предоставление этой выгоды в этих обстоятельствах соответствует объекту и цели пунктом 2 a) статьи 10. В этом подпункте используется произвольный порог в 25 процентов для целей определения того, какие акционеры имеют право на получение льгот по более низкой ставке налога на дивиденды, и в соответствии с этим подходом, предоставляются льготы по этому подпункту налогоплательщику, который действительно увеличивает свое участие в компании для удовлетворения этого требования.

- Пример F: TCO является публичной компанией-резидентом государства T. Деятельность TCO в области информационных технологий, которая появилась в государстве T, значительно выросла за последние несколько лет в результате агрессивной политики слияний и поглощений, проводимой руководством TCO. RCO, компания-резидент государства R (государства, которое заключило множество налоговых соглашений, предусматривающих нулевое налогообложение дивидендов и роялти или его низкое налогообложение), является семейной холдинговой компанией группы, которая также активно работает в секторе информационных технологий. Практически все акции RCO принадлежат резидентам государства R, которые являются родственниками предпринимателя, который начал и развивал деятельность 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 выданные этим дочерним компаниям по лицензии. TCO, давно заинтересованная в приобретении бизнеса группы RCO и ее портфеля патентов, сделала предложение о приобретении всех акций RCO.

В этом примере, в отсутствие других фактов и обстоятельств, свидетельствующих об обратном, можно сделать вывод, что основные цели приобретения RCO связаны с расширением бизнеса группы TCO и не включают получение выгод в соответствии с соглашением 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 выгоды налогового соглашения, заключенного между государством R и государством S, прежде чем принять решение о сохранении в RCO акций SCO и патентов, выданных SCO по лицензии. Однако это не будет целью, связанной с соответствующей сделкой, которая заключается в приобретении акций RCO.

- Пример G: TCO, компания-резидент государства T, является котируемой на бирже компанией, резидентом государства T. Она прямо или косвенно владеет рядом дочерних компаний в разных странах. Большинство этих компаний ведут деятельность группы TCO на местных рынках. В одном регионе TCO владеет акциями пяти таких компаний, каждая из которых находится в разных соседних государствах. TCO рассматривает возможность создания региональной компании с целью предоставления групповых услуг этим компаниям, включая такие услуги управления, как бухгалтерский учет, юридические консультации и управление персоналом; 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 мест расположения, TCO принимает решение о создании региональной компании RCO в государстве R. Это решение в основном обусловлено квалифицированной рабочей силой, надежной правовой системой, благоприятной для бизнеса средой, политической стабильностью, членством в региональной группировке, развитой банковской отраслью и всеобъемлющей сетью договоров об избежании двойного налогообложения государства R, включая его налоговые соглашения с пятью государствами, в которых TCO владеет дочерними предприятиями, которые обеспечивают низкие ставки налога у источника выплаты.

В этом примере простой анализ влияния договоров на будущие платежи дочерних компаний региональной компании не позволит сделать вывод о целях создания RCO TCO. Предполагая, что внутригрупповые услуги, предоставляемые RCO, включая принятие решений, необходимых для ведения его коммерческой деятельности, представляют собой реальную коммерческую деятельность, посредством которой RCO выполняет основные экономические функции, используя реальные активы и принимая на себя реальные риски, и что деятельность осуществляется RCO через собственный персонал, расположенный в государстве R, неразумно отрицать выгоды договоров, заключенных между государством R и пятью государствами, в которых работают дочерние компании, если только другие факты не указывают на то, что RCO была создана для других налоговых целей или если RCO не заключает конкретных сделок, к которым иным образом применялся бы пункт 9 (см. также пример F в пункте 187 ниже в отношении процентов и других вознаграждений, которые RCO может получить от своей деятельности по финансированию группы).

- Пример H: TCO является компанией-резидентом государства T, котирующейся на фондовой бирже государства T. Это материнская компания многонационального предприятия, ведущего различные виды коммерческой деятельности во всем мире (оптовая торговля, розничная торговля, производство, инвестиции, финансы и т. д.). Проблемы, связанные с транспортировкой, разница во времени, ограниченная доступность персонала, свободно владеющего иностранными языками, и иностранное

местонахождение деловых партнеров затрудняют для TCO управление своей зарубежной деятельностью из государства T. Поэтому TCO создает RCO, дочернюю компанию-резидента государства R (страны с развитыми международными торговыми и финансовыми рынками, а также обилием высококвалифицированных кадров), в качестве базы для развития ее зарубежной коммерческой деятельности. RCO ведет разнообразную коммерческую деятельность, такую как оптовая и розничная торговля, производство, финансирование, а также внутренние и международные инвестиции. RCO обладает человеческими и финансовыми ресурсами (в различных областях, таких как юридические, финансовые, бухгалтерские, налоговые, управление рисками, аудит и внутренний контроль), которые необходимы для выполнения этой деятельности. Совершенно 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 он вносит вклад в акционерный капитал и предоставляет займы SCO, дочерней компании-резиденту государства S, созданная RCO для владения этими объектами. RCO получит дивиденды и проценты от SCO.

В этом примере RCO была создана из соображений эффективности бизнеса, и ее финансирование SCO через акционерный капитал и ссуды является частью активного ведения RCO деятельности в государстве R. На основании этих фактов и при отсутствии других фактов, указывающих на то, что одной из основных целей создания RCO или финансирования SCO было получение выгод от конвенции между государствами R и S, пункт 9 не будет применяться к этим сделкам.

- Пример I. RCO, компания-резидент государства R, является одной из ряда организаций коллективного управления, которые выдают лицензии от имени смежных исполнителей и правообладателей на публичное воспроизведение музыки или ее трансляцию по радио, телевидению или в Интернете. SCO, компания-резидент государства S, ведет аналогичную деятельность в государстве S. Исполнители и правообладатели из разных стран назначают RCO или SCO в качестве своего агента для выдачи лицензий и получения роялти в отношении принадлежащих им авторских и смежных прав; RCO и SCO распределяют каждому правообладателю сумму роялти, которую они получают от имени этого правообладателя, за вычетом комиссии (в большинстве случаев сумма, распределяемая каждому правообладателю, относительно небольшая). RCO имеет соглашение с SCO, в соответствии с которым SCO предоставляет лицензии пользователям в государстве S и распределяет роялти 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 администрацией государства S о том, что она будет обрабатывать удерживаемый налог на роялти с платежей, которые она производит в пользу RCO, на основании применимых договоров между государством S и государством резидентства каждого

правообладателя, представленного RCO, на основе информации, предоставленной RCO , поскольку эти правообладатели являются бенефициарными владельцами роялти, выплачиваемых SCO RCO.

В этом примере ясно, что договоренности между правообладателями и RCO и SCO, а также между SCO и RCO были созданы для эффективного управления выдачей лицензий и сбора роялти в отношении большого количества мелкие сделки. Хотя одной из целей заключения этих договоренностей может быть обеспечение сбора удерживаемого налога по правильной договорной ставке без необходимости для каждого отдельного правообладателя подавать заявление о возмещении небольших платежей, что было бы обременительно и дорого, ясно, что такая цель, которая способствует правильному и эффективному применению налоговых соглашений, соответствует объекту и цели соответствующих положений применимых договоров.

- Пример J: RCO является компанией-резидентом государства R. Она успешно подала заявку на строительство электростанции для SCO, независимой компании-резидента штата S. Ожидается, что этот строительный проект продлится 22 месяца. Во время переговоров по контракту проект делится на два разных контракта, каждый на 11 месяцев. Первый контракт заключен с RCO, а второй с SUBCO, недавно зарегистрированной дочерней компанией RCO, являющейся резидентом государства R. По запросу SCO, которая хотела обеспечить, чтобы RCO несла договорную ответственность за выполнение двух контрактов, договорные соглашения таковы, что RCO несет солидарную ответственность с SUBCO за выполнение договорных обязательств SUBCO по контракту SUBCO-SCO.

В этом примере, в отсутствие других фактов и обстоятельств, свидетельствующих об обратном, можно сделать вывод, что одной из основных целей заключения отдельного контракта, в соответствии с которым SUBCO согласилась выполнить часть строительного проекта, было получение RCO и SUBCO выгоды от применения правила , содержащегося в пункте 3 статьи 5 налоговой Конвенции государства R и государства S. Предоставление выгоды этого правила в этих обстоятельствах противоречило бы объекту и цели этого пункта, поскольку в противном случае ограничение срока действия этого пункта было бы бессмысленным.

- Пример K: RCO, компания-резидент государства R, является дочерней компанией, находящейся в полной собственности Фонда, институционального инвестора, который является резидентом государства T и который был учрежден и подлежит регулированию в государстве T. RCO действует исключительно для получения инвестиционного дохода в качестве региональной инвестиционной платформы для Фонда за счет приобретения и управления диверсифицированным портфелем частных рыночных инвестиций, расположенных в странах региональной группы, которая включает государство R. Решение о создании региональной инвестиционной платформы в государстве R было вызвано наличием директоров со знанием

региональной деловой практики и правил, наличием квалифицированной многоязычной рабочей силы, членством государства R в региональной группе и обширной сетью налоговых соглашений государства R, включая его налоговое соглашение с государством S, которое предусматривает низкие ставки подоходного налога. RCO нанимает опытную местную команду менеджеров для рассмотрения инвестиционных рекомендаций Фонда и выполняет различные другие функции, которые, в зависимости от случая, могут включать утверждение и мониторинг инвестиций, выполнение казначейских функций, ведение бухгалтерских книг и записей RCO и обеспечение соблюдения нормативных требований в государствах, в которых она инвестирует. Совет директоров RCO назначается Фондом и состоит из большинства директоров-резидентов государства R, обладающих опытом управления инвестициями, а также членов глобальной управленческой команды Фонда. RCO платит налоги и подает налоговые декларации в государстве R. RCO в настоящее время рассматривает возможность инвестирования в SCO, компанию-резидента государства S . Инвестиции в SCO составят только часть общего инвестиционного портфеля RCO, который включает инвестиции в ряде стран в дополнение к государству S, которое также является членом той же региональной группы. Согласно налоговому соглашению между государством R и государством S, ставка удерживаемого налога на дивиденды снижается с 30% до 5%. Согласно налоговому соглашению между государством S и государством T ставка удерживаемого налога на дивиденды составляет 10 процентов. Принимая решение о том, инвестировать или не инвестировать в SCO, RCO учитывает наличие льготы в соответствии с налоговой конвенцией государства R и государства S в отношении дивидендов, но одного этого было бы недостаточно для инициирования применения пункта 9. налоговых соглашений заключается в предоставлении льгот для поощрения трансграничных инвестиций, и, следовательно, для определения того, применим ли пункт 9 к инвестициям, необходимо рассмотреть контекст, в котором были сделаны инвестиции, в том числе причины для создания RCO в государстве R. а также инвестиционные функции и другие виды деятельности, осуществляемые в государстве R.

В этом примере, в отсутствие других фактов или обстоятельств, показывающих, что инвестиции RCO являются частью соглашения или связаны с другой транзакцией, совершенной с основной целью получения выгоды от Конвенции, было бы неразумно отрицать выгоду от налоговой конвенции государства R и государства S для RCO.

- Пример L: RCO, секьюритизационная компания-резидент государства R, была учреждена банком, который продал RCO портфель ссуд и другой дебиторской задолженности должников, расположенных в ряде юрисдикций. RCO полностью финансируется за счет заемных средств. RCO выпустила одну акцию, которая находится в доверительном управлении и не имеет экономической ценности. Долговое финансирование RCO было привлечено за счет выпуска облигаций, которыми широко

владеют сторонние инвесторы. Облигации котируются на признанной фондовой бирже, что позволяет торговать ими на вторичном рынке, и хранить через клиринговую систему. В соответствии с нормативными требованиями банк также сохранил небольшую долю публично распространенных долговых ценных бумаг, выпущенных RCO. В настоящее время RCO владеет 60% своего портфеля дебиторской задолженности малых и средних предприятий-резидентов государства S, в отношении которых RCO регулярно получает процентные платежи. Банк является резидентом государства T, у которого есть налоговое соглашение с государством S, которое предоставляет льготы, эквивалентные тем, которые предоставляются в соответствии с налоговым соглашением государства S. В соответствии с налоговым соглашением между государством R и государством S ставка налога у источника выплаты процентов ограничена 10 процентами (внутреннее законодательство государства S предусматривает удержание налога в размере 30 процентов). При создании RCO банк принял во внимание большое количество вопросов, включая надежную структуру секьюритизации штата R, секьюритизацию компании и другое соответствующее законодательство, наличие квалифицированного и опытного персонала и вспомогательных служб в государстве R, а также наличие налоговых льгот, предоставляемых в соответствии с обширной сетью налоговых конвенций государства R. Решения инвесторов об инвестировании в RCO не определяются какими-либо конкретными инвестициями, сделанными RCO, и инвестиционная стратегия RCO не определяется налоговым положением инвесторов. RCO облагается налогом в государстве R на полученный доход и имеет право на полный вычет процентных платежей, выплаченных инвесторам. Принимая решение о продаже дебиторской задолженности предприятий-резидентов в государстве S, банк и RCO рассмотрели наличие льготы в соответствии с налоговой конвенцией государства R и государства S в отношении процентов, но одного этого было бы недостаточно для инициирования применения пункта 9. Целью налоговых соглашений является предоставление льгот для поощрения трансграничных инвестиций и, следовательно, для определения того, применяется ли пункт 9 к инвестициям, необходимо учитывать контекст, в котором были сделаны инвестиции. В этом примере, в отсутствие других фактов или обстоятельств, показывающих, что инвестиции RCO являются частью соглашения или связаны с другой транзакцией, совершенной с основной целью получения выгоды от Конвенции, было бы неразумно отрицать выгоду от налоговой конвенции государства R и государства S для RCO.

- Пример M: Фонд недвижимости, партнерство государства C, считающееся прозрачным для целей налогообложения в соответствии с внутренним налоговым законодательством государства C, создается для инвестирования в портфель инвестиций в недвижимость в определенном географическом районе. Фонд недвижимости управляется регулируемым управляющим фондом и продается

институциональным инвесторам, таким как пенсионные схемы и государственные инвестиционные фонды, на основании инвестиционного мандата фонда. Ряд инвесторов, проживающих в разных юрисдикциях, вкладывают средства в Фонд недвижимости. Инвестиционная стратегия Фонда недвижимости, изложенная в маркетинговых материалах фонда, не определяется налоговой позицией инвесторов, а основана на инвестировании в определенные активы недвижимости, максимизации их стоимости и реализации повышения стоимости за счет избавления от инвестиций. Инвестиции Фонда недвижимости осуществляются через холдинговую компанию RCO , учрежденную в государстве R. RCO управляет всеми активами недвижимого имущества Фонда недвижимости и косвенно владеет этими активами через полностью принадлежащие компании-резиденты тех государств, где расположены активы недвижимого имущества; он также предоставляет заемное и/или акционерное финансирование этим местным компаниям, которые напрямую владеют соответствующими инвестициями. RCO создается по ряду коммерческих и юридических причин, таких как защита Фонда недвижимости от обязательств и потенциальных претензий в отношении активов недвижимого имущества фонда, а также для облегчения долгового финансирования (в том числе от сторонних кредиторов) и создания, управления и распоряжения инвестициями. Он также создан для целей администрирования требований об освобождении от удерживаемого налога в соответствии с любым применимым налоговым соглашением. Это важная функция RCO, поскольку в административном отношении одной компании проще получить договорную льготу, чем каждому институциональному инвестору обрабатывать свой собственный запрос о предоставлении льготы, особенно если договорная льгота, на которую каждый инвестор имеет право в отношении конкретной статьи дохода, составляет небольшую сумму. После анализа возможных мест размещения Фонд недвижимости решил создать RCO в государстве R. Это решение было в основном обусловлено политической стабильностью государства R, его нормативной и правовой системой, знаниями кредиторов и инвесторов, доступом к квалифицированному персоналу и обширной сетью налоговых конвенций государства R, включая его договоры с другими государствами в пределах конкретного географического района, предназначенного для инвестиций. RCO, однако, не получает договорных льгот, которые лучше льгот, на которые его инвесторы имели бы право, если бы сделали такие же инвестиции непосредственно в этих государствах и получили договорные льготы в соответствии с договорами, заключенными государствами их резидентства.

В этом примере, хотя решение о размещении RCO в государстве R принимается в свете существования льгот по налоговым соглашениям между государством R и государствами в пределах конкретного географического района, предназначенного для инвестиций, ясно, что инвестиции RCO в недвижимое имущество сделаны в коммерческих целях в соответствии с инвестиционным мандатом фонда. Кроме того,

RCO не получает никаких договорных льгот, которые лучше тех, на которые имели бы право ее инвесторы, и каждое государство, в котором осуществляются инвестиции RCO в недвижимость, может облагать налогом доход, полученный непосредственно от таких инвестиций. В отсутствие других фактов или обстоятельств, свидетельствующих о том, что инвестиции RCO являются частью соглашения или связаны с другой транзакцией, предпринятой с основной целью получения льгот Конвенции, было бы неразумно отрицать преимущества налоговых соглашений между Государством R и государств, в которых находятся инвестиции RCO в недвижимое имущество.

183. В ряде государств применение общей нормы о борьбе со злоупотреблениями, закрепленной во внутреннем законодательстве, подлежит определенной форме одобрения. В некоторых случаях процесс предусматривает внутреннее ускорение споров по таким положениям с высшими должностными лицами в администрации. В других случаях этот процесс позволяет консультативным группам высказать свое мнение администрации о применении правила. Эти типы процессов утверждения отражают серьезный характер споров в этой области и способствуют общей последовательности в применении правила. Государства могут пожелать установить аналогичную форму административного процесса, которая обеспечит применение пункта 9 только после его утверждения на высшем уровне администрации.

184. Кроме того, некоторые государства считают, что если лицу отказано в договорных льготах в соответствии с пунктом 9, компетентный орган Договаривающегося государства, который иным образом предоставил бы эти льготы, должен рассматривать это лицо как имеющее право на эти льготы или на различные льготы в отношении соответствующей статьи дохода или капитала, если такие выгоды предоставлены этому лицу в отсутствие сделки или договоренности, которые привели к применению пункта 9. Чтобы разрешить такую возможность, такие Государства могут включать в свои двусторонние договоры следующий дополнительный пункт:

10. Если в льготе по настоящей Конвенции отказано лицу согласно пункту 9, компетентный орган Договаривающегося государства, который иным образом предоставил бы это пособие, будет рассматривать это лицо как имеющее право на эти льготы или на другие льготы в отношении конкретной статьи дохода или капитала, если такой компетентный орган по запросу этого лица и после рассмотрения соответствующих фактов и обстоятельств определяет, что эти льготы предоставлены этому лицу в отсутствие сделки или соглашения, упомянутых в пункте 9. Компетентный орган Договаривающегося Государства, которому был направлен запрос , проконсультируется с компетентным органом другого Государства, прежде чем отклонить запрос, сделанный в соответствии с настоящим пунктом резидентом этого другого Государства.

185. Для целей этого 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, оставлены на усмотрение компетентного органа. к которому сделан запрос. Альтернативное положение предоставляет компетентному органу широкие дискреционные полномочия при принятии этих решений. Однако это положение требует, чтобы компетентный орган рассмотрел соответствующие факты и обстоятельства и проконсультировался с компетентным органом другого Договаривающегося Государства, прежде чем отклонить запрос о предоставлении льгот, если этот запрос был сделан резидентом этого другого государства. Первое требование направлено на обеспечение того, чтобы компетентный орган тщательно рассматривал каждый запрос, в то время как требование о том, чтобы с компетентным органом другого Договаривающегося Государства проводились консультации, если запрос сделан лицом резидентом этого другого государства, должно гарантировать, что Договаривающиеся государства рассматривают аналогичные дела последовательно и может обосновать свое решение на основании фактов и обстоятельств конкретного дела. Однако процесс консультаций не требует, чтобы компетентный орган, в который был подан запрос, получил согласие компетентного органа, с которым проводятся консультации.

186. Следующий пример иллюстрирует применение этого альтернативного положения. Предположим, что физическое лицо, которое является резидентом государства R и владеет акциями компании-резидента государства S, передает право на получение дивидендов, объявленных этой компанией, другой компании-резиденту государства R, которая владеет более чем 10 процентами капитала компании-плательщика с основной целью получения пониженной ставки налогообложения источника, предусмотренной в подпункте a) пункта 2 статьи 10. В таком случае, если будет установлено, что в льготе должно быть отказано в соответствии с пунктом 9, альтернативное положение позволит компетентному органу государства S предоставить льготу по сниженной ставке, предусмотренной в подпункте b) пункта 2 статьи 10, если этот компетентный орган определит, что такая льгота предоставлена в отсутствие уступки другой компании права получения дивидендов.

187. По разным причинам некоторые государства могут оказаться не в состоянии принять норму, включенную в пункт 9. Однако для того, чтобы эффективно решать все формы заключения договоров, этим государствам необходимо дополнить правило ограничения льгот, содержащееся в пунктах 1-7 правилами, которые будут касаться стратегий совершения сделок, обычно называемых "договорными соглашениями", которые не будут затронуты этими пунктами. Эти правила будут касаться таких договорных соглашений, не принимая во внимание преимущества положений Конвенции или некоторых из них (например, статей 7, 10, 11, 12 и 21) в отношении любого дохода, полученного в соответствии с или как часть договорных соглашений. Они также могут принять форму внутренних правил по борьбе со злоупотреблениями или судебных доктрин, которые позволят достичь аналогичного результата. Ниже

приведены примеры договорных соглашений, которые должны быть урегулированы такими правилами, а также примеры транзакций, которые не должны рассматриваться как договоренности о каналах для этой цели:

- Пример A: RCO, котируемая на бирже компания-резидент государства R, владеет всеми акциями SCO, компании-резидента государства S. TCO, компания-резидента государства T, которая не имеет налогового соглашения с государством S, желает приобрести миноритарный пакет акций SCO, но считает, что внутренний налог на дивиденды, взимаемый государством S, сделает инвестиции нерентабельными. RCO предлагает вместо этого выпустить привилегированные акции для RCO с фиксированным доходом в размере 4% плюс условный доход в размере 20% от чистой прибыли SCO. Привилегированные акции подлежат погашению через 20 лет. TCO заключает отдельный договор с RCO, в соответствии с которым он уплатит RCO сумму , равную цене выпуска привилегированных акций, и получит от RCO через 20 лет выкупную цену акций. В течение 20 лет RCO выплачивает TCO сумму, равную 3,75% от цены выпуска плюс 20% чистой прибыли SCO. Эта договоренность представляет собой договорное соглашение, которая рассматривается в соответствии с правилами, упомянутыми выше, поскольку одной из основных целей участия RCO в транзакции было снижение удерживаемого налога для TCO.

- Пример B: SCO, компания-резидент государства S, выпустила только один класс акций, которые на 100 процентов принадлежат RCO, компания-резидент 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 электронной продукции, а SCO выступает в качестве эксклюзивного дистрибьютора RCO в штате S. В соответствии с пунктом 3 правила ограничения льгот, RCO имеет право на льготы в отношении дивидендов, полученных от SCO, даже если акции RCO принадлежат резиденту третьей страны.

Этот пример относится к торговому помещению и сооружению, в которых RCO и SCO осуществляют реальную экономическую деятельность в государствах R и S. Выплата дивидендов дочерними компаниями, такими как SCO, является нормальной коммерческой операцией. В отсутствие свидетельств, доказывающих, что одной из основных целей создания этой структуры была передача дивидендов от SCO к TCO, эта структура не будет представлять собой договорное соглашение.

- Пример C: TCO, компания-резидент государства T, у которой нет налогового соглашения с государством S, ссужает 1 000 000 SCO, компании-резиденту государства S, которая является 100-процентной дочерней компанией TCO, в обмен на вексель, выпущенный SCO. Позднее TCO понимает, что может избежать удержания налога на проценты, взимаемого государством S, путем передачи векселя своей дочерней компании RCO, находящейся в полной собственности, резиденту государства R (

соглашение между государствами R и S не разрешает налогообложение процентов у источника в определенных обстоятельствах). Таким образом, TCO передает вексель RCO в обмен на вексель, выпущенный RCO для TCO. По векселю, выпущенному SCO, процентная ставка составляет 7 процентов, а по векселю, выпущенному RCO, - 6 процентов. Транзакция, посредством которой RCO приобрела вексель, выпущенный SCO, представляет собой подставную схему, поскольку она была структурирована таким образом, чтобы снизить удерживаемый налог, который в противном случае TCO уплатил бы государству S.

- Пример D: TCO, компания-резидент государства T, которая не имеет налогового соглашения с государством S, владеет всеми акциями SCO, компании-резидента государства S. TCO долгое время осуществляет все свои банковские операции с RCO, банком-резидентом государства R, который не связан с TCO и SCO, потому что банковская система в государстве T относительно проста. В результате, TCO держит большой вклад в RCO. Когда SCO требуется кредит для финансирования приобретения , TCO предлагает SCO заключить сделку с RCO, которая уже знакома с деятельностью, проводимой TCO и SCO. SCO обсуждает ссуду с несколькими разными банками, все на условиях, аналогичных тем, которые предлагает RCO, но в конечном итоге заключает ссуду с RCO, отчасти потому, что проценты, выплачиваемые RCO, не будут облагаться налогом у источника в государстве S в соответствии с соглашением между Государства S и R, тогда как проценты, выплачиваемые банкам-резидентам Государства T, будут облагаться налогом в Государстве S.

Тот факт, что становятся доступными выгоды от договора между государствами R и S, если SCO заимствует у RCO, и что аналогичные преимущества могут быть недоступны, если она заимствует в другом месте, являются основным фактором в принятии решении SCO (на которое могут повлиять рекомендации, данные ей ее 100-процентным акционером TCO). Это может быть решающим фактором в том смысле, что при прочих равных условиях наличие договорных льгот может изменить решение в пользу RCO, а не другого банка. Однако вопрос о том, является ли получение договорных льгот одной из основных целей сделки, необходимо определять со ссылкой на конкретные факты и обстоятельства. В приведенных выше фактах RCO не имеет отношения к TCO и SCO, и нет никаких указаний на то, что проценты, выплачиваемые SCO, так или иначе поступают в TCO. Тот факт, что TCO держал крупные вклады в RCO, также является фактором, указывающим на то, что ссуда SCO не соответствует конкретному депозиту от TCO. Таким образом, с учетом представленных конкретных фактов сделка, скорее всего, не является подставной схемой. Если, однако, решение RCO о предоставлении кредита SCO зависело от предоставления TCO соответствующего залогового депозита для обеспечения ссуды, чтобы RCO не

заключила сделку практически на тех же условиях в отсутствие этого депозита, факты указывают на то, что TCO косвенно предоставляла ссуду SCO, направляя ссуду через банк государства R, и в этом случае сделка являлась бы подставной схемой.

- Пример E: RCO, котируемая на бирже компания-резидент государства R, является холдинговой компанией производственной группы в высококонкурентной технологической сфере. Производственная группа проводит исследования в дочерних компаниях, расположенных по всему миру. Любые патенты, разработанные в дочерней компании, лицензируются дочерней компанией RCO, которая затем передает лицензию на технологию своим дочерним компаниям, которым они нужны. RCO сохраняет лишь небольшой доход в отношении получаемых роялти, так что большая часть прибыли идет дочерней компании, которая приняла на себя риск в отношении разработки технологии. TCO, компания, расположенная в государстве, с которым государство S не имеет налогового соглашения, разработала процесс, который существенно повысит прибыльность всех дочерних компаний RCO, включая SCO, компанию-резидента государства S. Согласно ее обычной практике, RCO лицензирует технологию у TCO и сублицензирует технологию своим дочерним компаниям. SCO выплачивает RCO роялти, практически вся сумма выплачивается TCO.

В этом примере нет никаких указаний на то, что RCO создала свой лицензионный бизнес, чтобы уменьшить налог у источника выплаты, подлежащий уплате в штате S. Поскольку RCO соответствует стандартной коммерческой организации и поведению группы в том, как она структурирует свою лицензионную и сублицензионную деятельность, и предполагается, что та же структура используется в отношении других дочерних компаний, осуществляющих аналогичную деятельность в странах, которые имеют договоры, предлагающие аналогичные или более выгодные преимущества, конвенция между SCO, RCO и TCO не является подставной схемой.

- Пример F: TCO является публично торгуемой компанией-резидентом государства T, которая не имеет налогового соглашения с государством S. TCO является материнской компанией всемирной группы компаний, включающей RCO, компанию-резидента государства R и SCO, компанию-резидент государства S. SCO ведет активную коммерческую деятельность в государстве S. RCO отвечает за координацию финансирования всех дочерних компаний TCO. RCO поддерживает централизованную систему управления денежными средствами для TCO и его дочерних компаний, в которой он регистрирует всю внутрифирменную кредиторскую и дебиторскую задолженность. RCO несет ответственность за выплату или получение любых денежных выплат, необходимых для транзакций между его аффилированными лицами и несвязанными сторонами. RCO заключает процентные и валютные контракты по мере необходимости для управления рисками, возникающими из-за несоответствия входящих и исходящих денежных потоков. Деятельность RCO предназначена (что очевидно) для снижения операционных издержек, накладных (расходов) и других

постоянных затрат. В RCO работает 50 сотрудников, включая административных и других сотрудников вспомогательного офиса, расположенных в государстве R; это количество сотрудников отражает размер коммерческой активности RCO. TCO ссужает кредиты в размере 15 миллионов RCO в валюте A (на сумму 10 миллионов в валюте B) в обмен на 10-летний вексель с выплатой 5% годовых. В тот же день RCO ссужает SCO 10 миллионов в валюте B в обмен на 10-летнюю вексель с выплатой 5% годовых. RCO не заключает долгосрочные операции хеджирования в отношении этих финансовых операций, но управляет процентным и валютным риском, возникающим в результате операций, на ежедневной, еженедельной или ежеквартальной основе путем заключения форвардных валютных контрактов.

В этом примере RCO ведет реальную коммерческую деятельность, выполняя основные экономические функции, используя реальные активы и принимая на себя реальные риски; он также выполняет значительную деятельность в отношении транзакций с TCO и SCO, что типично для деятельности RCO. RCO также несет процентный и валютный риск. На основании этих фактов и при отсутствии других фактов, которые указывали бы на то, что одной из основных целей этих займов было уклонение от уплаты налога в государстве S, заем от TCO к RCO и ссуда от RCO к SCO не являются подставной схемой.

Замечание по комментарию

188. Соединенные Штаты не согласны с содержащимся в пункте 77 заявлением о том, что при применении требования значительности подпункта b) пункта 3 следует принимать во внимание относительные размеры экономики и рынков двух государств.

Оговорки в отношении настоящей статьи

189. *Бельгия, Венгрия, Люксембург и Швейцария* оставляют за собой право не включать пункт 8 в свои конвенции.

190. *Португалия* оставляет за собой право не включать подпункт c) пункта 8 в свои конвенции.

191. *Соединенные Штаты* оставляют за собой право расширить сферу применения пункта 8, включив в него доход, относящийся к постоянному представительству в государстве источника и постоянным представительствам в государствах, которые не имеют налогового соглашения с государством источника, независимо от ставки налога, если только государство резидентства не включает этот доход в свою базу.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 30

РАСШИРЕНИЯ ТЕРРИТОРИАЛЬНЫЙ СФЕРЫ ПРИМЕНЕНИЯ КОНВЕНЦИИ

1. В некоторых конвенциях об избежании двойного налогообложения указано, к каким территориям они применяются. Некоторые из них также предусматривают, что их положения могут распространяться на другие территории, и определяют, когда и как

это может быть сделано. Условие такого рода имеет особую ценность для государств, которые имеют заграничные территории или несут ответственность за международные отношения других государств или территорий, в частности потому, что оно признает, что продление может быть осуществлено путем обмена дипломатическими нотами. Оно также имеет значение, когда положения Конвенции распространяются на ту часть территории Договаривающегося государства, которая в силу специального положения была исключена из сферы применения Конвенции. Статья, предусматривающая, что продление может осуществляться любым другим способом в соответствии с конституционной процедурой государств, составлена в форме, приемлемой с конституционной точки зрения всех стран-членов ОЭСР, затронутых настоящим положением. Единственным предварительным условием распространения условий конвенции на любые государства или территории является то, что они устанавливают налоги аналогичные тем, к которым применяется конвенция.

2. Статья предусматривает, что действие Конвенции может быть продлено либо полностью, либо с любыми необходимыми изменениями, что продление вступает в силу с такой даты и на таких условиях, которые согласованы между Договаривающимися государствами, и что прекращение действия Конвенция автоматически прекращает ее действие в отношении любых государств или территорий , на которые она распространялась, если Договаривающиеся государства не договорились об ином.

Оговорка в отношении настоящей статьи

3. *Соединенные Штаты* оставляют за собой право не следовать статье 30.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 31 И 32

ОТНОСИТЕЛЬНО ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ И ПРЕКРАЩЕНИЯ КОНВЕНЦИИ

1. Настоящие положения о порядке вступления в силу, ратификации и прекращения действия разработаны для двусторонних конвенций и соответствуют правилам, обычно содержащимся в международных договорах.

2. Некоторым Договаривающимся Государствам может потребоваться дополнительное положение в первом пункте статьи 31, в котором указываются органы, которые должны дать свое согласие на ратификацию. Другие Договаривающиеся государства могут договориться о том, что в статье должно быть указано, что вступление в силу происходит после обмена векселями, подтверждающими, что каждое государство выполнило процедуры, необходимые для вступления в силу.

3. Договаривающиеся Государства могут договориться о том, что Конвенция вступит в силу по истечении определенного периода после обмена ратификационными грамотами или после подтверждения того, что каждое государство выполнило процедуры, необходимые для вступления в силу.

4. Никаких положений относительно даты, с которой Конвенция вступит в силу или прекратит свое действие, разработано не было, поскольку такие положения зависят от внутреннего законодательства соответствующих Договаривающихся государств. Некоторые государства облагают налогом доход, полученный в текущем году, другие облагают налогом доход, полученный в течение предыдущего года, а в других финансовый год отличается от календарного. Кроме того, в некоторых конвенциях в отношении налогов, взимаемых путем вычета у источника, предусматривается дата начала или прекращения действия, которая отличается от даты, применяемой к налогам , взимаемым путем начисления (взносов).

5. Поскольку выгодно, чтобы Конвенция оставалась в силе, по крайней мере, в течение определенного периода, статья о прекращении действия предусматривает, что уведомление о прекращении действия может быть направлено только после определенного года, который устанавливается двусторонним соглашением. Договаривающиеся государства могут принять решение о самом раннем году, в течение которого может быть направлено такое уведомление, или даже договориться не устанавливать такой год, если того пожелают.

ТИПОВАЯ НАЛОГОВАЯ КОНВЕНЦИЯ (КРАТКОЕ ИЗЛОЖЕНИЕ) © ОЭСР 2017

ПОЗИЦИИ СТРАН, НЕ ВХОДЯЩИХ В ОЭСР, КАСАТЕЛЬНО ТИПОВОЙ КОНВЕНЦИИ (ПО НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ) ОЭСР (ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ)

ВВЕДЕНИЕ

1. Когда в 1991 году Комитет по бюджетно-финансовым вопросам принял концепцию временной Типовой конвенции об избежании двойного налогообложения доходов и капитала, было принято решение, что, поскольку влияние Типовой конвенции об избежании двойного налогообложения доходов и капитала распространилось далеко за пределы стран-членов ОЭСР, текущий процесс обновления Типовой конвенции об избежании двойного налогообложения доходов и капитала будет открыт для вклада стран, не входящих в ОЭСР.

2. В соответствии с этим решением Комитет по бюджетно-финансовым вопросам в 1996 году решил проводить ежегодные встречи, которые позволили экспертам из стран-членов и некоторых стран, не входящих в ОЭСР, обсуждать вопросы, связанные с переговорами, применением и объяснением налоговых конвенций. Признавая, что страны, не входящие в ОЭСР, могут присоединиться к разработке Типовой конвенции об избежании двойного налогообложения доходов и капитала только в том случае, если сохранят за собой право не соглашаться с ее содержанием, Комитет также постановил,

что эти страны, как и страны- члены, имеют возможность определить области, в которых они могут не согласиться с текстом статьи или с объяснением, данным в Комментарии.

3. Это привело к включению в Типовую конвенцию об избежании двойного налогообложения доходов и капитала настоящего раздела, в котором излагаются позиции ряда стран, не входящих в ОЭСР, по статьям Типовой конвенции и комментариям к ней. Предполагается, что этот документ периодически обновляется, как и остальная часть Типовой конвенции, с тем, чтобы отразить изменения во взглядах участвующих стран.

4. В настоящем разделе отражены позиции следующих стран, не входящих в ОЭСР, касательно Типовой конвенции об избежании двойного налогообложения доходов и капитала.

Албания	Аргентина	Армения
Азербайджан	Беларусь	Бразилия
Болгария	Колумбия	Коста-Рика
Хорватия	Демократическая Республика Конго	Габон
Грузия	Гонконг, Китай	Индия
Индонезия	Кот-д'Ивуар	Казахстан
Литва	Малайзия	Марокко
Китайская Народная Республика	Филиппины	Румыния
Россия	Сербия	Сингапур
Южная Африка	Таиланд	Тунис
Украина	Объединенные Арабские Эмираты	Вьетнам

5. Хотя эти страны в основном согласны с текстом статей Типовой налоговой конвенции и толкованиями, представленными в Комментариях, для каждой из них существуют определенные области разногласий. Для каждой статьи Типовой конвенции об избежании двойного налогообложения доходов и капитала, представленной в настоящем разделе, указывается, в каком случае страна не согласна с текстом статьи и в каком случае она не согласна с объяснением, данным в комментарии в отношении Статьи[62]. В случае с замечаниями и оговорками стран-членов не делается никаких ссылок на случаи, когда страна изъявляет желание дополнить текст статьи положениями, которые не противоречат этой статье, особенно если эти положения предлагаются в качестве альтернативы в Комментарии, или если предлагается объяснение, которое не противоречит Комментарию.

---

[62]Индонезия и Китайская Народная Республика хотят прямо уточнить, что в ходе переговоров с другими странами они не будут связаны своими заявленными позициями , включенными в настоящий раздел.

Позиции по статье

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 1 (ОХВАТЫВАЕМЫЕ ЛИЦА) И КОММЕНТАРИИ

1. *Филиппины* сохраняют за собой право облагать своих граждан налогом в соответствии со своим внутренним законодательством.

2. *Коста-Рика, Сербия и Сингапур* сохраняют за собой свою позицию по пункту 2.

3. *Индия* сохраняет за собой право не включать пункт 2 статьи 1 в свои соглашения об избежании двойного налогообложения.

4. *Коста-Рика, Сербия и Сингапур* сохраняют за собой свою позицию по пункту 3.

Позиция по комментарию

5. *Индия* не согласна с мнением, выраженным в пункте 7 комментария к статье 1, о том, что термин "доход, полученный организацией или соглашением или через них" включает доход, полученный организацией или через нее, которая может не являться резидентом любого из Договаривающиеся государства. Индия считает, что этот термин включает только такой доход, который получают организации или через них, являющиеся резидентами одного или обоих Договаривающихся государств.

Позиции по статье Пункт 1

ПОЗИЦИИ СТАТЬЕ 2 (ОХВАТЫВАЕМЫЕ НАЛОГИ) И КОММЕНТАРИИ

1. Везде, где в Конвенции встречаются термины "капитал" и "движимое имущество ", *Беларусь* сохраняет за собой право заменить эти термины, которых нет в ее внутреннем законодательстве, терминами "имущество" и "имущество, кроме недвижимого", соответственно.

2. *Бразилия* сохраняет за собой свою позицию в отношении той части пункта 1, в которой говорится, что Конвенция применяется к налогам административно-территориальных образований или местных властей, а также в отношении последней части пункта, которая гласит "независимо от того, каким образом они взимаются".

2.1 *Аргентина, Колумбия и Коста-Рика* сохраняют за собой право не включать в пункт 1 налоги, взимаемые от имени административно-территориального образования или местных властей.

3. Поскольку у них нет налога на капитал, *Бразилия, Индонезия, Малайзия и Сингапур*

сохраняют за собой право не включать какие-либо ссылки на такой налог в пункт 1.

4. *Румыния* сохраняет за собой право включать налоги, взимаемые от имени административно- территориальных единиц.

5. *Южная Африка* сохраняет за собой свою позицию в отношении той части пункта 1, в котором говорится, что Конвенция применяется к налогам органов местной власти.

5.1. *Грузия* сохраняет за собой право включать налоги, взимаемые от имени административно- территориальных единиц и органов местного самоуправления.

5.2 *Колумбия* сохраняет за собой право ограничить применение Конвенции налогами на капитал в той степени, в которой в течение соответствующего финансового года оба Договаривающихся Государства взимают налоги на один и тот же капитал или на одни и те же элементы капитала.

Пункт 2

6. *Бразилия* желает использовать в своих соглашениях определение подоходного налога в соответствии с ее конституционным законодательством. Соответственно, она сохраняет за собой право не включать пункт 2 в свои соглашения.

7. *Армения, Литва, Румыния и Тунис* придерживаются мнения, что "налоги на общую сумму заработной платы или окладов, выплачиваемых предприятиями" не следует рассматривать как налоги на доход, и поэтому сохраняют за собой право не включать эти слова в пункт 2.

8. *Коста-Рика и Украина* сохраняют за собой свою позицию в отношении той части пункта 2, в которой говорится, что Конвенция применяется к налогам на рост капитала.

Позиция по статье

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 3 (ОБЩИЕ ОПРЕДЕЛЕНИЯ) И КОММЕНТАРИИ

1. Что касается определения "компания", *Албания* и *Беларусь* сохраняют за собой право заменить понятие "компания", которое не существует в их внутреннем законодательстве, на "любое юридическое лицо или любое образование, которое рассматривается как отдельная организация для налоговых целей".

2. [Удалено]

3. Что касается определения термина "гражданин", *Албания, Румыния* и *Россия* сохраняют за собой право заменить термин "национальность" на "гражданство", поскольку термин

"национальность" не означает "гражданство" в их законодательстве.

4. *Болгария* сохраняет за собой право предложить в ходе двусторонних переговоров вставить слово "также" между словами "бизнес" и "включает" в подпункте h) пункта 1 статьи.

4.1 *Аргентина, Азербайджан, Бразилия, Коста-Рика, Литва* и *Сингапур* сохраняют за собой право не включать определения "предприятие" и "коммерческая деятельность" в пункт 1 статьи 3, поскольку они оставляют за собой право включить статью, касающуюся налогообложения независимых персноальных услуг.

5. В том, что касается определения "международные перевозки", *Болгария* и *Хорватия* сохраняют за собой право расширить сферу применения определения, чтобы включить автомобильные и железнодорожные перевозки в двусторонних конвенциях.

6. *Сербия* сохраняет за собой право расширить сферу определения "международные перевозки" на автомобильные перевозки в двусторонних конвенциях.

7. *Таиланд* сохраняет за собой право включить в определение "лицо" любое юридическое лицо, рассматриваемое как налогооблагаемая единица в соответствии с

налоговым законодательством, действующим в любом Договаривающемся Государстве
.

8. *Индия* и *Южная Африка* сохраняют за собой право включать в определение " лицо" только те юридические лица, которые рассматриваются как налогооблагаемая единица в соответствии с налоговым законодательством, действующим в соответствующих Договаривающихся государствах.

9. *Индия* сохраняет за собой право включать определения "налоговый" и " финансовый год".

10. В том, что касается определения понятия "гражданин", *Коста-Рика* сохраняет за собой право заменить понятия партнерства и ассоциации понятием "группа лиц".

11. *Гонконг, Китай*, сохраняет свою позицию в отношении определения термина " гражданин" в подпункте g) пункта 1, поскольку Гонконг, Китай, не является суверенным государством. В тех случаях, когда термин "гражданин" появляется в статьях 4, 19, 24 и 25, Гонконг, Китай сохраняет за собой право использовать альтернативные положения, основанные на концепциях

"право на жительство" и "зарегистрированный или учрежденный".

12. *Индия* сохраняет за собой право не включать подраздел (ii) определения " признанный пенсионный фонд".

13. *Колумбия* сохраняет за собой право расширить сферу применения определения " признанный пенсионный фонд", чтобы охватить пенсионные фонды.

Позиции по статье Пункт 1

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 4 (РЕЗИДЕНТ)
И КОММЕНТАРИИ

1. *Албания, Армения, Азербайджан, Беларусь, Болгария, Колумбия, Коста-Рика, Индонезия, Литва, Россия, Таиланд, Украина и Вьетнам* сохраняют за собой право включить место регистрации или аналогичный критерий (регистрация для Беларуси и Вьетнама) в пункт 1.

2. *Объединенные Арабские Эмираты* сохраняют за собой право принимать собственное определение резиденции в своих двусторонних конвенциях и не обязаны следовать статье 4.

2.1 *Гонконг, Китай*, сохраняет за собой право изменить определение "резидента" в своих двусторонних соглашениях, поскольку не является суверенным государством и взимает налоги на территориальной основе.

3. *Индонезия* сохраняет за собой право обосновать включение пенсионного фонда в определение "резидент" при условии, что пенсионный фонд подлежит налогообложению в государстве резидентства.

3.1 *Малайзия и Сингапур* сохраняют за собой право не включать второе предложение пункта 1 в свои соглашения.

4. *Россия и Индия* сохраняют за собой право вносить поправки в Статью своих налоговых соглашений, чтобы указать, что их партнерства должны рассматриваться как резиденты своих стран с учетом их юридических и налоговых характеристик.

4.1 *Габон, Кот-д'Ивуар, Марокко и Тунис* не согласны с общим принципом, согласно которому, если налог, причитающийся с партнерства, определяется на основе личных характеристик партнеров, эти партнеры имеют право на льготы налоговых соглашений, заключенных государствами, резидентами которых они являются, в отношении дохода, "проходящего через" это партнерство. Согласно их внутреннему законодательству, партнерство считается подлежащим налогообложению, даже если технически этот налог взимается с партнеров или, в случае Марокко, с основного партнера; по этой причине Габон, Кот-д'Ивуар, Марокко и Тунис сохраняют за собой право вносить поправки в настоящую статью в своих налоговых конвенциях, чтобы указать, что их партнерства должны являться резидентами их стран с учетом их юридических и налоговых характеристик.

Пункт 2

4.2 *Сингапур* сохраняет за собой право заменить подпункт d) следующим текстом: " d) в любом другом случае компетентные органы Договаривающихся государств решают этот вопрос путем взаимного согласования".

4.3 *Казахстан* сохраняет за собой право заменить подпункт d) на: "d) если статус физического лица не может быть определен по причине подпунктов от a) до c) настоящего пункта, компетентные органы Договаривающихся Государств решают этот вопрос путем взаимного согласования".

Пункт 3

5. *Армения, Болгария, Россия, Таиланд и Вьетнам* сохраняют за собой право использовать место регистрации (регистрация для Вьетнама) в качестве критерия для пункта 3.

6. *Азербайджан* сохраняет за собой право использовать термин "регистрация (место регистрации)" или термин "место нахождения постоянно действующего исполнительного лица" в качестве критерия для определения резидентства лица в пункте 3.

7. Для определения резидентства лица с двойной национальной принадлежностью, кроме физического лица, *Сингапур* сохраняет за собой право включить положение, которое относится к месту нахождения постоянно действующего исполнительного лица, и, если это не может быть определено, положение потребует, чтобы вопрос определялся путем взаимной договоренности.

8. *Коста-Рика* сохраняет за собой право отказать в предоставлении льгот по Конвенции лицам с двойной национальной принадлежностью, кроме физических лиц.

8.1 *Коста-Рика* сохраняет за собой право добавить "домициль" и "место регистрации лица или фирмы" к факторам, перечисленным в пункте 3.

Позиции по комментарию Пункт 2

9. По мнению *Вьетнама*, личные и экономические отношения, упомянутые в пунктах 14 и 15 Комментария, должны быть разделены и одному из них должен быть отдан приоритет над другим. Для Вьетнама экономические отношения, особенно критерий страны, в которой осуществляется трудовая деятельность, более важны для определения страны резидентства для целей договора в случае лица с двойной национальной принадлежностью.

9.1 В случае *Габона*, поскольку выражение "и экономические отношения", используемое в пунктах 13, 14 и 15 Комментария, является неоднозначным, то эти два типа отношений следует различать, и одному из них должен быть отдан приоритет над другим. Следовательно, государство, в котором осуществляется трудовая деятельность, должно иметь преимущественную силу над личными отношениями для целей определения государства резидентства лица.

Позиции по статье

1. [Удалено]

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5
(ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО) И КОММЕНТАРИИ

Пункт 2

2. В пункте 2, помимо "добычи" природных ресурсов, *Аргентина, Бразилия, Габон, Кот- д'Ивуар, Марокко, Филиппины, Россия, Таиланд, Тунис и Объединенные Арабские Эмираты* сохраняют за собой право ссылаться на "разведочные работы" таких ресурсов.

2.1 *Индонезия* сохраняет за собой право добавить в пункт 2 зону изучения и эксплуатации природных ресурсов, а также буровую установку или рабочее судно, используемое для добычи и эксплуатации природных ресурсов.

2.2 *Колумбия и Коста-Рика* сохраняют за собой право заменить слово "добычи" словами

"связанных с добычей или эксплуатацией" в подпункте 2 f).

3. *Индия и Индонезия* сохраняют за собой право добавить в пункт 2 дополнительные подпункты, которые охватывают торговую точку и ферму, плантацию или другое место, где осуществляется сельскохозяйственная, лесная, плантационная или связанная с ней деятельность.

4. *Вьетнам, Индия, Индонезия и Таиланд* сохраняют за собой право добавить к пункту 2 дополнительный подпункт, который охватывает склад в отношении лица, предоставляющего складские помещения другим лицам.

5. *Армения и Украина* сохраняют за собой право добавить к пункту 2 дополнительный подпункт, который охватывает установку или сооружение для разведки природных ресурсов и склад или другое сооружение, используемое для продажи товаров.

6. *Габон и Вьетнам* сохраняют за собой право добавить к пункту 2 дополнительный подпункт, который охватывает сооружения или оборудование, используемые для разведки природных ресурсов.

6.1 *Аргентина, Габон и Кот-д'Ивуар* сохраняют за собой право добавить к пункту 2 дополнительный подпункт, который охватывает места, где ведется рыболовная деятельность.

6.2 *Казахстан* сохраняет за собой право добавить к пункту 2 дополнительный подпункт, который охватывает карьер, установку и сооружение для разведки природных ресурсов.

6.3 *Азербайджан* сохраняет за собой право добавить к пункту 2 дополнительный подпункт, касающийся установки, сооружения или судна, используемых для разведки природных ресурсов.

Пункт 3

7. [Удалено]

8. *Аргентина, Армения, Бразилия, Колумбия, Грузия, Таиланд и Вьетнам* сохраняют свою позицию по пункту 3, поскольку они считают, что любая строительная площадка или строительный, сборочный или монтажный проект, который длится более шести месяцев, следует рассматривать как постоянное представительство.

9. *Албания, Коста-Рика, Демократическая Республика Конго и Гонконг, Китай* сохраняет свою позицию по пункту 3 и считают, что любая строительная площадка или строительный, сборочный или монтажный проект или связанная с этим надзорная или консультативная деятельность представляет собой постоянное представительство, если такая площадка, проект или деятельность длится более шести месяцев.

9.1 *Сербия* сохраняет за собой право рассматривать любую строительную площадку , строительный, сборочный или монтажный проект, или связанная с этим надзорная или консультативная деятельность представляет собой постоянное представительство, если такая площадка, проект или деятельность длится более двенадцати месяцев.

10. *Болгария, Габон, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Марокко, Китайская Народная Республика, Южная Африка и Тунис* сохраняют за собой право согласовать период времени, по истечении которого любая строительная площадка или строительный, сборочный или монтажный проект рассматривается как постоянное представительство согласно пункту 3.

11. *Вьетнам, Аргентина, Малайзия, Китайская Народная Республика, Сингапур, Южная Африка и Таиланд* сохраняют за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство, если предприятие осуществляет надзорную деятельность связанную со строительной площадкой или строительным, сборочным или монтажным проектом, которые представляют собой постоянное представительство в соответствии с пункт

3 (в случае Малайзии период для этого постоянного представительства оговаривается отдельно).

11.1 *Индия и Индонезия* сохраняют за собой право заменить "строительный или монтажный проект" на "строительный, сборочный или монтажный проект, или связанная с ним надзорная деятельность" и оставляют за собой право согласовывать период времени, в течение которого они должны длиться, чтобы представлять собой постоянное представительство.

12. *Аргентина* сохраняет за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство, если оно предоставляет услуги, включая консультационные услуги через своих сотрудников или другой персонал, нанятый предприятием для этой цели, но только если деятельность такого рода продолжается в стране в течение периода, составляющего более шести месяцев в любом двенадцатимесячном периоде, начинающемся или заканчивающемся в соответствующем финансовом году.

13. *Габон, Индия, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Марокко и Тунис* сохраняют за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство, если оно предоставляет услуги, включая консультационные услуги через своих сотрудников или другой персонал, нанятый предприятием для этой цели, но только если деятельность такого рода продолжается в рамках одного и того же проекта или связанного проекта в течение периода или периодов, совокупность которых превышает период, подлежащий согласованию.

13.1 *Сингапур* сохраняет за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство, если предприятие предоставляет услуги через своих сотрудников или другой персонал, нанятый предприятием для этой цели, но только если сотрудники или другой персонал присутствуют в государстве для одного и того же проекта или связанного проекта на период или периоды, совокупность которых превышает период, подлежащий согласованию.

14. *Албания, Армения, Азербайджан, Литва, Сербия, Южная Африка, Таиланд, Вьетнам и Гонконг, Китай* сохраняют за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство, если оно предоставляет услуги, включая консультационные услуги, через своих сотрудников или другой персонал, нанятый предприятием для этой цели, но только в том случае, если деятельность такого рода продолжается (для того же или связанного проекта [кроме случая Армении]), в пределах страны в течение периода или периодов, совокупность которых превышает шесть месяцев в пределах любого двенадцатимесячного периода.

14.1 *Демократическая Республика Конго, Габон, Кот-д'Ивуар, Марокко, Южная Африка и Тунис* сохраняют за собой право считать любое лицо, оказывающее профессиональные услуги или другую деятельность независимого характера, имеющим постоянное представительство, если это лицо находится в государстве в течение

периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде.

14.2 *Литва* сохраняет за собой право включить специальные положения в отношении постоянного представительства, относящиеся к деятельности, осуществляемой в Договаривающемся государстве в связи с разведкой или эксплуатацией природных ресурсов.

14.3 *Аргентина* сохраняет за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство, если предприятие осуществляет деятельность в этом государстве, связанную с разработкой или добычей природных ресурсов, включая рыболовную деятельность, без постоянного места деятельности в течение периода, превышающего три месяца в любом двенадцатимесячном периоде, начинающемся или заканчивающемся в соответствующем финансовом году.

14.4. *Индонезия* сохраняет за собой право включить положение, согласно которому постоянное представительство существует, если в течение более чем согласованного периода установка, буровая установка или судно используются для разведки природных ресурсов.

14.5 *Индонезия, Объединенные Арабские Эмираты и Вьетнам* сохраняют за собой право облагать налогом доход, полученный от деятельности, связанной с разведкой и добычей природных ресурсов.

14.6 *Южная Африка* сохраняет за собой право включить положение, согласно которому постоянное представительство считается существующим, если в течение более шести месяцев предприятие ведет деятельность, связанную с разведкой или добычей природных ресурсов.

14.7 *Индия* сохраняет за собой право включить в статью 5 положение о том, что предприятие, имеющее значительное экономическое присутствие в Договаривающемся государстве, на основании критериев, определенных в главе VII Заключительного отчета о действии 1 проекта

"О размывании налогооблагаемой базы и выводе прибыли из-под налогообложения " ОЭСР/G20, и считается имеющим есть постоянное представительство в этом государстве.

14.8 *Колумбия* сохраняет за собой право считать предприятие имеющим постоянное представительство всякий раз, когда оно осуществляет деятельность в другом Договаривающемся Государстве в связи с разведкой или добычей природных ресурсов, а также в определенных обстоятельствах, когда предоставляются услуги.

Пункт 4

15. *Азербайджан, Албания, Армения, Габон, Индия, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Марокко, Россия, Таиланд, Тунис, Украина и Вьетнам* сохраняют свою позицию по пункту 4, поскольку считают, что термин "поставка" следует исключить из подпунктов a) и b).

16. *Албания и Таиланд* сохраняют свою позицию по подпункту 4 f).

16.1 [Удален]

16.2 *Демократическая Республика Конго* сохраняет свою позицию по подпунктам 4 d), e) и f).

Пункт 5

17. *Албания, Аргентина, Армения, Азербайджан, Габон, Индия, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Марокко, Россия, Таиланд, Тунис, Украина и Вьетнам* сохраняют за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство, если лицо, действующее от имени предприятие регулярно поддерживает запас товаров или изделий в Договаривающемся Государстве, из которого лицо регулярно поставляет товары от имени предприятия.

17.1 *Индия, Малайзия и Таиланд* сохраняют за собой право рассматривать предприятие одного Договаривающегося государства как имеющее постоянное представительство в другом Договаривающемся государстве, если какое-либо лицо обычно обеспечивает заказы в другом Договаривающемся государстве полностью или почти полностью для предприятия.

17.2 *Индонезия* сохраняет за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство, если лицо, действующее от имени предприятия, не являющееся независимым агентом, производит или обрабатывает для предприятия товары, принадлежащие предприятию.

17.3 *Сингапур* сохраняет за собой право использовать версию пункта 5, включенную в Типовую налоговую конвенцию об избежании двойного налогообложения доходов и капитала, непосредственно перед обновлением Типовой налоговой конвенции об избежании двойного налогообложения доходов и капитала 2017 года.

17.4 *Индия* сохраняет за собой право не включать слово "в обычном порядке" в пункт 5 статьи 5.

Пункт 6

18. *Азербайджан, Албания, Габон, Кот-д'Ивуар, Марокко, Сербия, Таиланд, Тунис и Вьетнам* сохраняют за собой право разъяснить, что агент, деятельность которого полностью или почти полностью осуществляется от имени одного предприятия, не считается независимым агентом.

19. *Колумбия, Габон, Индия, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Марокко, Россия, Таиланд, Тунис и Вьетнам* сохраняют за собой право предусмотреть, что страховое предприятие Договаривающегося государства считается, за исключением случаев перестрахования (кроме случая Индии), имеющим постоянное представительство в другом Договаривающемся государстве, если оно собирает страховые взносы на территории этого другого государства или страхует находящиеся там риски через лицо, не являющееся независимым агентом, к которому применяется пункт 6.

19.1 *Индия* сохраняет за собой право не включать слова "с которым она тесно связана" в пункте 6 статьи 5.

19.2 *Сингапур* сохраняет за собой право использовать версию пункта 6, включенную в Типовую налоговую конвенцию об избежании двойного налогообложения доходов и капитала, непосредственно перед обновлением Типовой налоговой конвенции об избежании двойного налогообложения доходов и капитала 2017 года.

Позиции по комментарию

20. *Аргентина, Индия, Марокко и Вьетнам* не согласны с выражением " двенадцатимесячный критерий применим к каждому отдельному объекту или проекту", содержащимся в пункте 51 Комментария. Они считают, что ряд следующих друг за другом краткосрочных участков или проектов, эксплуатируемых подрядчиком, приведет к созданию постоянного представительства в соответствующей стране.

21. *Болгария, Сербия и Сингапур* добавят в пункт 97 комментария к статье 5 свои мнения о том, что лицо, уполномоченное вести переговоры по основным элементам и деталям контракта, а не обязательно по всем элементам и деталям контракта, от имени иностранного резидента может считаться заключающим договоры.

22. *Болгария* не придерживается толкования, данного в пункте 50 комментария к статье 5, и считает, что надзор за строительной площадкой или строительным проектом , если он осуществляется другим лицом, не охватывается пунктом 3 настоящей статьи, если это прямо не предусмотрено.

23. *Бразилия* не согласна с толкованием, представленным в пунктах 122–131 об электронной торговле, особенно с учетом принципа налогообложения у источника платежей в ее законодательстве.

24. *Индия* считает необходимым принять во внимание, что независимо от значения, придаваемого третьему предложению пункта 2 - в том, что касается метода расчета налогов, новая формулировка модели, т.е. исключение статьи 14, не затрагивает национальные системы.

25. *Азербайджан, Индия и Малайзия* не согласны с толкованием, приведенным в пунктах 24 (первая часть пункта) и 25 (первая часть пункта); они считают, что эти примеры можно также рассматривать как постоянные представительства.

25.1 *Аргентина* не согласна с толкованием, данным в пункте 24.

25.2 *Сингапур* не согласен с толкованием, данным в пункте 25 (первая часть пункта), и считает, что приведенный пример может представлять собой постоянное представительство.

26. *Индия* не согласна с толкованием, данным в пункте 36; она считает, что материальное или нематериальное имущество само по себе может составлять постоянное представительство арендодателя при определенных обстоятельствах.

26.1 *Аргентина* не согласна с толкованием, данным в пункте 36; она считает, что сдача в аренду материального или нематериального имущества сама по себе может представлять постоянное представительство арендодателя при определенных обстоятельствах, в частности, если арендодатель предоставляет персонал после установки для эксплуатации оборудования.

27. *Индия* не согласна с толкованием, данным в пункте 41; она считает, что при определенных обстоятельствах торговое или научное оборудование может представлять собой постоянное представительство арендодателя.

28. *Индия* не придерживается объяснения, данного в пунктах 45 и 146 в отношении списка примеров пункта 2 статьи; она считает, что эти примеры можно рассматривать как априори постоянные представительства.

29. *Индия* не согласна с толкованием, данным в пункте 71; он не включает научные исследования в перечень примеров деятельности, носящей подготовительный или вспомогательный характер.

30. *Индия* не согласна с мнением, выраженным в пункте 111 комментария к статье 5 , о том, что в некоторых случаях лицо, действующее исключительно от имени предприятия, может считаться независимым агентом. Индия считает, что такое лицо не может считаться независимым агентом.

31. *Индия* не согласна с толкованием, данным в пункте 97; она считает, что факт присутствия или отсутствия лица на переговорах в государстве между предприятием и клиентом, может при определенных обстоятельствах быть достаточным для вывода о том, что это лицо осуществляло в этом государстве полномочия заключения договоров от имени предприятия. Индия также считает, что лицо, уполномоченное вести переговоры по основным элементам и деталям контракта, а не обязательно по всем элементам и деталям контракта, от имени иностранного резидента, может быть названо осуществляющим полномочия по заключению контрактов.

32. *Индия* не согласна с толкованием, данным в пункте 118; она считает, что если компания (предприятие), являющаяся резидентом государства, является членом многонациональной группы и занимается производством или предоставлением услуг для и от имени другой компании (предприятия) той же группы, которая является резидентом другого государства, то первая компания может представлять собой постоянное представительство последнего, если соблюдены другие требования статьи 5 .

33. *Индия* не согласна с толкованием, данным в пункте 123; она считает, что веб-сайт может представлять собой постоянное представительство, что ведет к значительному экономическому присутствию предприятия.

34. *Индия* не согласна с толкованием, данным в пункте 124; она считает, что, в зависимости от фактов, предприятие может считаться приобретшим место ведения деятельности через веб- сайт на любом оборудовании, если открытие веб-сайта на этом

оборудовании включает загрузку автоматизированного программного обеспечения, такого как файлы cookie, которые используют это оборудование для сбора данных с этого оборудования, обработки их любым способом или передачи их предприятию.

34.1 *Аргентина* не согласна с утверждением, данным в пункте 134, о том, что налогообложение государством прибыли от услуг, оказанных на его территории, не обязательно представляет собой оптимальную налоговую договорную политику налогового соглашения.

35. *Индия* не согласна с толкованием, данным в пунктах 135 и 136, о том, что постоянное представительство службы будет создано только в том случае, если услуги предоставляются в государстве источнике. Считается, что предоставления услуг достаточно для создания постоянного представительства услуг.

36. *Индия* не согласна с толкованием, данным в пунктах 139 и 167, она считает, что налоговые права могут существовать в государстве, даже если услуги предоставляются нерезидентами за пределами этого государства. Она также считает, что принцип налогообложения, применимый к прибыли от продажи товаров, может не применяться к доходу от предоставления услуг.

37. *Индия* не согласна с толкованием, данным в пункте 140, что облагаться налогом должна только прибыль, полученная от услуг, а положения, включенные в двусторонние конвенции, которые позволяют государству облагать налогом общую сумму сборов, уплаченных за определенные услуги, не являются подходящим способом налогообложения услуг.

38. *Индия* не согласна с выводами, данными в пункте 143, о том, что налогообложение не должно распространяться на услуги, оказываемые за пределами территории государства; что налогообложение должно применяться только к прибыли от этих услуг, а не к платежам за них, и что должен существовать минимальный уровень присутствия в государстве, прежде чем такое налогообложение будет разрешено.

38.1 *Аргентина* не полностью согласна с объяснением, данным в пунктах 139, 140 и 143.

39. *Индия* не согласна с толкованием, данным в пункте 152; она считает, что для предоставления услуг в государстве физическое присутствие лица не является существенным.

40. *Индия* не согласна с толкованием, данным в пунктах 161 и 164.

41. *Индия* не согласна с толкованием, данным в примере 3 пункта 165 относительно налогообложения ZCO.

42. *Бразилия* не согласна с толкованием, предусмотренным в пунктах 132–169 Комментария о налогообложении услуг, особенно с учетом закрепленного в ее законодательстве принципа налогообложения у источника платежей.

43. *Индия* не согласна с толкованием пункта 27 комментария к статье 5, согласно которому спутниковая связь в пространстве страны-источника не может рассматриваться как постоянное представительство. Индия считает, что в таком случае государство-источник не только вносит вклад в свою клиентскую базу, но и предоставляет инфраструктуру для приема спутниковых телепередач или телекоммуникационного процесса электросвязи.

Индия также считает, что спутниковая связь падает как в международном, так и в национальном пространстве. Связь имеет фиксированное местоположение, имеет ценность и может использоваться в коммерческих целях. Соответственно, его можно рассматривать как постоянное место деятельности на территории под юрисдикцией страны происхождения.

44. *Индия* не согласна с толкованием в пункте 38 комментария к статье 5, поскольку считает, что вызов в роуминге представляет собой составной процесс, который требует комплексного использования различных единиц оборудования, расположенных в стране происхождения и стране резидентства, и предлагаемое различие в пункте 38 не было ни предусмотренным формулировкой статьи 5, ни логичным.

45. *Индия* не согласна с толкованием последних двух предложений пункта 64 комментария к статье 5, согласно которому даже подводные кабели и трубопроводы, находящиеся под территориальной юрисдикцией страны происхождения, не могут считаться постоянным представительством предприятия.

46. Что касается пункта 104, *Колумбия* считает, что принцип "вытянутой руки" также следует учитывать при определении того, имеет ли агент независимый статус для целей пункта 6 настоящей статьи, и желает, при необходимости, добавить формулировку в свои конвенции, разъясняющую, как следует толковать этот пункт.

47. *Малайзия* не согласна с последним примером в пункте 89, касающимся представителей фармацевтического предприятия, и считает, что они могут составлять постоянное представительство, особенно если представитель также ведет переговоры по основным элементам и деталям контракта, а не обязательно по всем элементам и деталям контракта от имени иностранного резидента.

48. *Бразилия* не придерживается интерпретации пунктов 51 и 52 в отношении двенадцатимесячного периода.

49. *Индия* не согласна с объяснением, данным в пункте 55, поскольку считает, что любые работы, проводимые на объекте вскоре после завершения строительных работ, включая ремонтные работы, проведенные в соответствии с гарантией, могут считаться как часть первоначального периода строительства, чтобы определить, существует ли потенциальная погрешность.

50. *Индия* не согласна с объяснением, данным в пункте 69, поскольку считает, что сбор данных с целью определения или количественной оценки риска предприятием,

занимающимся управлением рисками, такими как страхование, не является деятельностью подготовительного или вспомогательного характера.

51. *Индия* не согласна с объяснением, данным в пункте 74, поскольку считает, что даже в тех случаях, когда положение о предотвращении фрагментацией неприменимо, предприятие не может разделить целостную операционную деятельность на несколько мелких операций, чтобы выдвигать доводы о том, что каждое из них связано лишь с подготовительной или вспомогательной деятельностью.

52. *Индия* не согласна с объяснением, данным в пункте 96, поскольку считает, что продажа товаров, принадлежащих предприятию, дочернему предприятию или тесно связанному предприятию, особенно в случае, когда такие предприятия не несут риски, например, так называемый "дистрибьютор с низким уровнем риска", может привести к созданию постоянного представительства предприятия, товары которого продаются.

53. *Индия* не согласна с мнением, выраженным в пункте 5 комментария к статье 5, что сам по себе режим НДС / GST не имеет отношения к цели толкования и применения определения постоянного представительства. Индия считает, что режим НДС/GST (налог на товары и услуги) может представлять собой важный фактор для этой цели.

54. *Индия* не согласна с мнением, выраженным в пункте 12 комментария к статье 5, о том, что, если предприятие не имеет права присутствовать в каком-либо месте и фактически не использует это местонахождение, это местонахождение не может рассматриваться как находящееся в распоряжении предприятия. Индия считает, что при определенных обстоятельствах такое местонахождение может рассматриваться как находящееся в распоряжении предприятия.

55. *Индия* не согласна с мнением, выраженным в пункте 19 комментария к статье 5, о том, что если сотрудник из приграничного района выполняет большую часть своей работы из своего дома, расположенного в одном государстве, а не из офиса, предоставленного ему в другом государстве, его дом не должен рассматриваться как находящийся в распоряжении предприятия. Индия считает, что в таком случае дом сотрудника может рассматриваться как находящийся в распоряжении предприятия для целей применения статьи 5.

56. *Индия* не согласна с мнением, выраженным в последних двух предложениях пункта 30 комментария к статье 5. Индия считает, что функционирование предприятий общественного питания в приведенном в нем примере соответствует временным требованиям для создания постоянного представительства.

Позиции по статье Пункт 1

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 6
(ДОХОД ОТ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА) И КОММЕНТАРИИ

1. *Индия и Индонезия* желают включить слова "включая доход от сельского или лесного хозяйства" в рамках двусторонних переговоров.

1.1 *Коста-Рика* сохраняет за собой право включить в пункт 1 "недвижимое имущество" доход, полученный от лесоводческой деятельности.

Пункт 2

2. Учитывая значение термина "недвижимое имущество" в ее национальном законодательстве,

Беларусь сохраняет за собой право опустить второе предложение этого пункта.

2.1 *Литва* сохраняет за собой право включить в определение термина "недвижимое имущество" любой вариант или аналогичное право на приобретение недвижимого имущества.

2.2 *Колумбия* сохраняет за собой право включить права, относящиеся ко всем природным ресурсам, в эту статью. Колумбия также оставляет за собой право вносить поправки в определение "недвижимого имущества", чтобы включить в него иное имущество.

3. *Литва* сохраняет за собой право изменить второе предложение определения термина "недвижимое имущество", чтобы пояснить, что это предложение не применяется для целей внутреннего законодательства.

3.1 *Марокко* желает сохранить возможность применения положений своего внутреннего законодательства, касающихся налогообложения дохода от акций или прав, которые рассматриваются в нем как доход от недвижимого имущества.

3.2 *Коста-Рика* сохраняет за собой право включить в пункт 2 права, связанные с разведкой и эксплуатацией недвижимого имущества, а также любое право на использование или эксплуатацию недвижимого имущества, расположенного в Договаривающемся государстве, где использование или эксплуатация связаны с разделением времени, поскольку согласно ее внутреннему законодательству такое право не считается недвижимым имуществом.

Пункт 3

4. *Литва* сохраняет за собой право включить в пункт 3 ссылку на доход от отчуждения недвижимого имущества.

5. *Литва* также сохраняет за собой право облагать налогом доход акционеров компаний- резидентов от прямого использования, сдачи в аренду или использования в любой другой форме права пользования недвижимым имуществом, находящимся в их стране и принадлежащим компании, если такое право основано на владении акциями или другими корпоративными правами в компании.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 7 (ПРИБЫЛЬ ОТ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ) И КОММЕНТАРИИ

Позиции по статье

1. *Аргентина, Азербайджан, Бразилия, Болгария, Коста-Рика, Индонезия, Малайзия, Румыния, Россия, Сербия, Сингапур, Южная Африка и Таиланд* сохраняют за собой

право использовать предыдущую версию статьи 7, то есть версию, которая была включена в Типовую налоговую конвенцию непосредственно перед обновлением 2010 г., с учетом их позиции по этой предыдущей версии (см. приложение ниже).

1.1 *Индия* сохраняет за собой право использовать предыдущую версию статьи 7, т.е. версию, которая была включена в Типовую налоговую конвенцию непосредственно перед обновлением 2010 г., с учетом их позиции по этой предыдущей версии (см. приложение ниже). Она не согласна с подходом к отнесению прибыли к постоянным представительствам, который отражен в пересмотренной статье, в ее комментарии и в последующих изменениях в комментарии к другим статьям (т.е. пункт 21 комментария к статье 8, пункты 32.1 и 32.2 комментария к статье 10, пункты 25.1 и 25.2 комментария к статье 11, пункты 21.1 и 21.2 комментария к статье 12, пункты 27.1 и 27.2 комментария к статье 13, пункт 7.2 комментария к пунктам 5.1 и 5.2 статьи 15 комментария к статье 21, пункты 3.1 и 3.2 комментария к статье 22 и подпункт 40 a) комментария к статье 24).

1.2 *Аргентина и Индонезия* сохраняют за собой право включить в Конвенцию специальное положение, которое позволит им применять свое внутреннее законодательство в отношении налогообложения прибыли компаний по страхованию и перестрахованию, даже при отсутствии постоянного представительства.

1.3 Хотя *Китайская Народная Республика* понимает и уважает принцип отдельного и независимого предприятия, лежащий в основе новой версии статьи 7, в связи с ее возможностями в области налогового администрирования она сохраняет за собой право принять предыдущую версию статьи и, в некоторых случаях, прибегнуть к более простым методам расчета прибыли, приходящейся на постоянное представительство.

1.4 *Колумбия* сохраняет за собой право использовать предыдущую версию статьи 7, то есть версию, которая была включена в Типовую налоговую конвенцию непосредственно перед обновлением 2010 г., и не принимать во внимание изменения в Комментарии к статье, внесенные посредством этого обновления.

2. *Малайзия, Таиланд и Украина* сохраняют за собой право добавить положение о том, что, если информация, доступная компетентному органу Договаривающегося государства, недостаточна для определения прибыли, относящейся к постоянному представительству предприятия, компетентный орган может применять к этому предприятию положения налогового законодательства этого государства при условии, что такое законодательство применяется, насколько позволяет информация, имеющаяся в распоряжении компетентного органа, в соответствии с принципами настоящей статьи.

2.1 *Албания, Аргентина, Азербайджан, Бразилия, Коста-Рика, Хорватия, Габон, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Литва, Малайзия, Марокко, Китайская Народная Республика, Россия, Сербия, Сингапур, Таиланд, Тунис и Вьетнам* сохраняют за собой право сохранять в их конвенциях конкретную статью, касающуюся налогообложения "

независимых персональных услуг". Соответственно, оговорка делается также в отношении всех соответствующих изменений в статьях и комментариях, которые были изменены в результате исключения статьи 14.

2.2 [Удалено]

2.3 *Тунис* сохраняет за собой право предложить в ходе двусторонних переговоров добавить критерий налогообложения независимых персональных услуг в государстве-источнике в соответствии с прежней статьей 14, основанный на сумме (которая будет установлена путем двусторонних переговоров) выплачиваемой оплаты.

3. *Аргентина, Марокко и Таиланд* сохраняют за собой право облагать налогом в государстве, где расположено постоянное представительство, коммерческую прибыль, полученную от продажи товаров, которые являются такими же или аналогичными тем, которые продаются через постоянное представительство, расположенное в этом Государстве или от другой коммерческой деятельности, осуществляемой в этом Государстве, того же или подобного рода, что и деятельность, осуществляемая через это постоянное представительство. Они будут применять это правило только в качестве гарантии от злоупотреблений, а не в качестве общего правила "силы притяжения". Таким образом, правило не будет применяться, когда предприятие докажет, что продажи или деятельность были осуществлены по причинам, отличным от получения выгоды в соответствии с Конвенцией.

3.1 *Индонезия* сохраняет за собой право облагать налогом в государстве, где расположено постоянное представительство, коммерческую прибыль, полученную от продажи товаров, которые являются такими же или аналогичными тем, которые продаются через это постоянное представительство или от другой деятельности, осуществляемой в этом государстве, того же или подобного рода, что и деятельность, осуществляемая через это постоянное представительство.

4. *Албания, Коста-Рика и Вьетнам* сохраняют за собой право облагать налогом в государстве, где расположено постоянное представительство, коммерческую прибыль, полученную от продажи товаров, которые являются такими же или аналогичными тем, которые продаются через постоянное представительство, расположенное в этом Государстве, или от другой коммерческой деятельности, осуществляемой в этом Государстве, того же или подобного рода, что и деятельность, осуществляемая через это постоянное представительство.

4.1 *Марокко и Филиппины* сохраняют за собой право устанавливать продолжительность пребывания и фиксированный базовый критерий при определении того, подлежит ли физическое лицо, оказывающее личные услуги, налогообложению.

4.2 *Объединенные Арабские Эмираты* сохраняют за собой право включать в свои конвенции специальное положение, которое позволит применять их внутреннее законодательство ко всей деятельности, связанной с разведкой, добычей или эксплуатацией природных ресурсов, включая нефтяную деятельность, а также оказание

услуг в связи с этой деятельностью, когда эта деятельность осуществляется на ее территории.

5. *Аргентина* сохраняет за собой право предусмотреть, что Договаривающееся государство не обязано разрешать вычет расходов, понесенных за границей, которые не могут быть разумно отнесены на счет деятельности, осуществляемой постоянным представительством, с учетом общих принципов, содержащихся в ее внутреннем законодательстве относительно исполнительных и административных расходов на вспомогательные услуги.

6. *Азербайджан и Сингапур* сохраняют за собой право добавить пункт, поясняющий , что расходы, которые разрешены в качестве вычетов Договаривающимся государством, включают только те расходы, которые подлежат вычету, если постоянное представительство является отдельным предприятием этого Договаривающегося государства.

7. *Армения, Литва и Сербия* сохраняют за собой право добавить к пункту 2 пояснение о том, что расходы, допускаемые в качестве вычетов Договаривающимся государством, включают только те расходы, которые подлежат вычету в соответствии с внутренним законодательством этого государства.

8. *Сербия* сохраняет за собой право указать, что возможная корректировка будет сделана только в том случае, если она будет сочтена обоснованной.

9. *Колумбия* сохраняет за собой право внести поправку в статью 7, предусматривающую, что при применении пунктов 1 и 2 этой статьи прибыль, относящаяся к постоянному представительству в период его существования, может облагаться налогом Договаривающимся государством, в котором существует постоянное представительство, даже если платежи откладываются до тех пор, пока постоянное представительство не прекратит свое существование.

10. *Коста-Рика* сохраняет за собой право добавить положение о расходах, допускаемых в качестве вычетов.

11. [Удален]

Позиции по комментарию

12. *Аргентина, Бразилия, Болгария, Индонезия, Малайзия, Румыния, Россия, Сербия , Сингапур, Южная Африка и Таиланд* будут интерпретировать Статью 7 в том виде, в каком она была прочитана до Обновления 2010 г., в соответствии с соответствующим комментарием в том виде, в каком он был до этого обновления.

13. *Аргентина* считает, что "раздельный подход" и принцип "вытянутой руки" должны применяться симметрично к сделкам между постоянным представительством и головным офисом предприятия - как для определения правильного распределения прибыли (вычета расходов) к постоянному представительству, так и для налогообложения прибыли головного офиса от этих сделок - в соответствии с фикцией о том, что постоянное представительство является отдельным предприятием и что

такое предприятие не зависит от остальной части предприятия, частью которого оно является.

14. *Индия* не согласна с последним предложением пункта 75.1 в том смысле, что доходы от выпуска и продажи разрешений и квот на выбросы не охватываются действием статьи 8 даже при обстоятельствах, указанных в пункте 14.1 комментария к статье 8.

ПРИЛОЖЕНИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ПО ПРЕДЫДУЩЕЙ ВЕРСИИ СТАТЬИ 7 И КОММЕНТАРИИ

Ниже приводится текст позиций стран, не являющихся членами ОЭСР, по статье 7 и комментарию к ней в том виде, в каком они были прочитаны до 22 июля 2010 года. Предыдущая версия позиций по статье 7 и комментарий к ней приводится для исторической справки, поскольку она по-прежнему имеет значение для применения и толкования двусторонних налоговых конвенций, в которых используется предыдущая версия статьи.

Позиции по статье

1. *Аргентина и Чили* сохраняют за собой право включить в Конвенцию специальное положение, которое позволит им применять свое внутреннее законодательство в отношении налогообложения прибыли компаний по страхованию и перестрахованию.

2. *Малайзия, Таиланд и Украина* сохраняют за собой право добавить положение о том, что, если информация, доступная компетентному органу Договаривающегося государства, недостаточна для определения прибыли, относящейся к постоянному представительству предприятия, компетентный орган может применять к этому предприятию положения налогового законодательства этого государства при условии, что такое законодательство применяется, насколько позволяет информация, имеющаяся у компетентного органа, в соответствии с принципами настоящей статьи.

2.1 *Албания, Аргентина, Бразилия, Чили, Хорватия, Габон, Индия, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Марокко, Китайская Народная Республика, Россия, Сербия, Тунис и Вьетнам* сохраняют за собой право сохранить в своих конвенциях конкретную статью, касающуюся налогообложения "независимых персональных услуг". Соответственно, оговорка также сделана в отношении всех соответствующих изменений в статьях и комментариях, которые были сделаны в результате исключения статьи 14.

2.2 *Болгария* сохраняет за собой право предложить в ходе двусторонних переговоров заменить в этой статье термин "прибыль" термином "прибыль от коммерческой деятельности" при условии, что он определен в статье 3.

2.3 *Тунис* сохраняет за собой право предложить в ходе двусторонних переговоров добавить критерий налогообложения независимых персональных услуг в государстве-источнике в соответствии с прежней статьей 14, основанный на сумме (которая будет установлена путем двусторонних переговоров) выплачиваемой оплаты.

Пункты 1 и 2

3. *Аргентина, Марокко и Таиланд* сохраняют за собой право облагать налогом в государстве, где расположено постоянное представительство, коммерческую прибыль, полученную от продажи товаров, которые являются такими же или аналогичными тем, которые продаются через постоянное представительство, расположенное в этом Государстве или от другой коммерческой деятельности, осуществляемой в этом Государстве, того же или подобного рода, что и деятельность, осуществляемая через это постоянное представительство. Они будут применять это правило только в качестве гарантии от злоупотреблений, а не в качестве общего правила "силы притяжения". Таким образом, правило не будет применяться, когда предприятие докажет, что продажи или деятельность были осуществлены по причинам, отличным от получения выгоды в соответствии с Конвенцией.

4. *Албания и Вьетнам* сохраняют за собой право облагать налогом в государстве, где расположено постоянное представительство, коммерческую прибыль, полученную от продажи товаров, которые являются такими же или аналогичными тем, которые продаются через постоянное представительство, расположенное в этом Государство или от другой коммерческой деятельности, осуществляемой в этом Государстве, того же или подобного рода, что и деятельность, осуществляемая через это постоянное представительство.

4.1 *Марокко и Филиппины* сохраняют за собой право устанавливать продолжительность пребывания и фиксированный базовый критерий при определении того, подлежит ли физическое лицо, оказывающее личные услуги, налогообложению

4.2 *Чили и Индия* сохраняют за собой право вносить поправки в Статью 7, чтобы предусмотреть, что при применении пунктов 1 и 2 статьи любой доход или прибыль, относящиеся к постоянному представительству за время его существования, могут облагаться налогом в Договаривающемся Государстве, в котором существует постоянное представительство, даже если платежи откладываются до прекращения существования постоянного представительства. Кроме того, Индия также оставляет за собой право применять такое правило в соответствии со статьями 11, 12, 13 и 21.

Пункт 3

5. В отношении пункта 3 *Аргентина* оставляет за собой право предусмотреть, что Договаривающееся государство не обязано разрешать вычет расходов, понесенных за границей, которые не могут быть разумно отнесены на счет деятельности, осуществляемой постоянным представительством, с учетом общих принципов, содержащихся в ее внутреннем законодательстве относительно исполнительных и административных расходов на вспомогательные услуги.

6. *Бразилия* сохраняет свою позицию в отношении слов "будь то в государстве, в котором находится постоянное представительство, или в другом месте", содержащихся в пункте 3.

7. *Армения, Индия, Литва и Словения* сохраняют за собой право добавить к пункту 3 пояснение о том, что расходы, разрешаемые в качестве вычетов Договаривающимся государством, включают только те расходы, которые подлежат вычету в соответствии с внутренним законодательством этого государства.

7.1 *Эстония и Латвия* сохраняют за собой право добавить в пункт 3 пояснение о том , что расходы, разрешаемые в качестве вычетов Договаривающимся государством, включают только те расходы, которые подлежат вычету, если постоянное представительство является отдельным предприятием этого Договаривающегося государства.

8. *Украина и Вьетнам* сохраняют за собой право добавить к пункту 3 пояснение о том, что в этом пункте говорится о фактических расходах, понесенных предприятием (кроме процентов в случае банковского предприятия).

Пункт 4

9. *Бразилия* сохраняет за собой право не принимать пункт 4.

Пункт 5

10. *Вьетнам* сохраняет за собой право не принимать пункт 5.

Пункт 6

11. *Бразилия* сохраняет за собой право не принимать пункт 6.

Позиции по комментарию

12. *Индия* не согласна с толкованием, данным в пункте 25.

13. Что касается пунктов 41-50 Комментария к статье 7, *Чили* не придерживается конкретных методов, предусмотренных в качестве правил в отношении суммы прибыли, относящейся к постоянному представительству; они должны быть установлены в соответствии с национальным законодательством и следовать ему (включая валютное законодательство).

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 8 (МЕЖДУНАРОДНЫЕ МОРСКИЕ И ВОЗДУШНЫЕ ПЕРЕВОЗКИ) И КОММЕНТАРИИ

Позиции по статье

1. *Армения и Литва* сохраняют за собой право в исключительных случаях применять правило о постоянном представительстве в отношении прибыли, полученной от эксплуатации судов в международном сообщении.

Пункт 1

2. *Филиппины* сохраняют за собой право предусматривать налогообложение прибыли от морских и воздушных перевозок в соответствии с внутренним законодательством.

2.1 *Индонезия* сохраняет за собой право разрешить государству источника облагать налогом прибыль от эксплуатации судов в международном сообщении при условии,

что судоходная деятельность, связанная с такой операцией в этом государстве, является более чем случайной и подлежит определенным ограничениям.

3. *Албания, Аргентина и Болгария* сохраняют за собой право облагать налогом прибыль от перевозки пассажиров или грузов, взятых на борт в одном месте соответствующей страны, для выгрузки в другом месте в той же стране.

4. *ЮАР* сохраняет за собой право включить в пункт 1 прибыль от сдачи контейнеров в аренду.

4.1 *Азербайджан* сохраняет за собой право включить положение, которое предусматривает налогообложение прибыли от сдачи контейнеров в аренду таким же образом, как и прибыль от международных перевозок, когда такая прибыль является дополнительной или побочной по отношению к международным перевозкам.

5. *Таиланд* сохраняет за собой право предусматривать налогообложение прибыли от судоходства в соответствии с внутренним законодательством.

5.1 *Индия* сохраняет за собой право применять Статью 12, а не Статью 8, к прибыли от сдачи в аренду морских или воздушных судов на основе фрахта.

6. *Южная Африка и Украина* сохраняют за собой право включить положение, которое гарантирует, что прибыль от сдачи в аренду судов или самолетов без экипажа и, в случае Украины, от аренды контейнеров, учитывается так же, как и доход, предусмотренный пунктом 1, когда такая прибыль является случайной для международных перевозок.

6.1 *Болгария, Хорватия, Россия и Южная Африка* сохраняют за собой право расширить сферу применения статьи на международные автомобильные и железнодорожные перевозки в двусторонних конвенциях.

6.2 *Марокко* сохраняет за собой право предусмотреть налогообложение прибыли, полученной предприятием, занимающимся международными перевозками, от аренды контейнеров, которая является дополнительной или побочной по отношению к его международной эксплуатации морских и воздушных судов, подпадающих под действие настоящей статьи.

6.3 *Сербия* сохраняет за собой право в ходе переговоров предложить, чтобы аренда контейнеров, даже если она напрямую связана или является вспомогательной, рассматривалась как деятельность, отдельная от международных морских или воздушных перевозок, и, следовательно, была исключена из сферы применения статьи.

6.4 *Сербия* сохраняет за собой право расширить сферу применения статьи, чтобы включить международные автомобильные перевозки в двусторонних конвенциях.

6.5 *Вьетнам* сохраняет за собой право предусмотреть, что право налогообложения доходов, полученных от международных перевозок, распределяется в соотношении 50/ 50.

6.6 *Объединенные Арабские Эмираты* сохраняют за собой право включать в свои двусторонние соглашения положение, подтверждающее, что доход от продажи билетов

от имени других предприятий, доход, полученный от продажи технических услуг третьим сторонам, доход от банковских вкладов и других инвестиций, таких как облигации, акции и другие долговые обязательства подпадают под действие статьи 8 при условии, что этот доход является побочным для деятельности предприятий воздушного транспорта, осуществляющих международные перевозки.

7. *Коста-Рика* сохраняет за собой право включить в сферу "прибыли от эксплуатации морских или воздушных судов в международном сообщении" доход, полученный в результате а) временной аренды судов или самолетов в незаполненном состоянии и б) использования или аренды контейнеров (включая прицепы и вспомогательное оборудование, используемое для перевозки контейнеров).

Позиции по комментарию

8. *Вьетнам* не согласен с толкованием, представленным в пункте 5 Комментария.

9. *Вьетнам* не согласен с толкованием, представленным в пункте 10 Комментария, в отношении непредвиденной аренды контейнеров.

10. *Бразилия, Индия и Малайзия* сохраняют свою позицию в отношении применения этой статьи к доходам от вспомогательной деятельности (см. пункты 4–10.1).

11. *Сингапур* сохраняет свою позицию в отношении применения данной статьи к доходам от вспомогательной деятельности. Он считает, что статья 8 не охватывает никаких вспомогательных видов деятельности, которые прямо не упоминаются в налоговых конвенциях Сингапура.

12. *Индия* не согласна с мнением о том, что доход, полученный предприятием от торговли разрешениями и квотами на выбросы в примере, приведенном в пункте 14.1, охватывается статьей 8.

Позиции по статье

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 9 (ДОЧЕРНИЕ ПРЕДПРИЯТИЯ) И КОММЕНТАРИИ

1. *Бразилия, Вьетнам и Таиланд* сохраняют за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции.

2. *Болгария и Россия* сохраняют за собой право заменить "должен" на "может" в первом предложении пункта 2 своих конвенций.

3. *Азербайджан, Малайзия и Сербия* сохраняют за собой право указать в пункте 2, что будет сделана соответствующая корректировка, если корректировка будет признана оправданной.

4. *Кот-д'Ивуар, Марокко и Тунис* сохраняют за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции, за исключением случаев, когда обязательство внести корректировку не применяется в случае мошенничества, умышленного неисполнения обязательств или халатности. В таком случае Тунис оставляет за собой право ограничить корректировку периодами, не предусмотренными его внутренним законом об исковой давности.

5. *Россия* сохраняет за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции, но в ходе переговоров готова принять этот пункт, исходя из понимания, что другое Договаривающееся Государство обязано внести корректировку суммы налога только в той мере, в какой оно согласится в одностороннем порядке или в порядке взаимного согласования с корректировкой прибыли первым упомянутым государством.

6. *Аргентина* сохраняет за собой право добавить положение, согласно которому любая соответствующая корректировка суммы налога, взимаемого с этой прибыли, не может производиться в случае мошенничества, умышленного неисполнения обязательств или халатности.

Позиция по комментарию

7. Что касается пункта 1 комментария к статье 9, то *Бразилия* сохраняет за собой право предусмотреть в своем внутреннем законодательстве подход, предусматривающий использование фиксированной маржи, полученной в результате промышленной практики, в соответствии с принципом "вытянутой руки". В связи с этим она оставляет за собой право не придерживаться положений Руководства по трансфертному ценообразованию для многонациональных корпораций и налоговых администраций, если эти положения противоречит такому подходу.

Позиции по статье Пункт 2

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 10 (ДИВИДЕНДЫ) И КОММЕНТАРИИ

1. *Таиланд* сохраняет за собой право применять 10-процентную ставку налога у источника в случае, указанном в подпункте a).

2. *Сингапур* сохраняет свою позицию по критерию периода, включенному в подпункт 2 a).

3. *Болгария, Индия, Литва, Малайзия, Россия, Сербия и Сингапур* сохраняют за собой право не включать требование о том, чтобы компетентные органы устанавливали по взаимному согласию способ применения пункта 2.

3.1 *Азербайджан* сохраняет за собой право не включать в свои двусторонние конвенции предложение о том, что компетентные органы определяют способ применения пункта 2 по взаимному согласию, поскольку он использует единые правила для осуществления всех своих двусторонних конвенций.

4. [Удалено]

5. *Азербайджан и Румыния* сохраняют за собой право облагать налогом все дивиденды, упомянутые в этом пункте, по единой ставке, согласованной в ходе переговоров.

6. *Габон, Кот-д'Ивуар, Марокко, Россия, Южная Африка и Тунис* сохраняют свою позицию по ставкам налога в пункте 2 и минимальному проценту для холдинга в подпункте a).

7. *Колумбия, Сербия и Вьетнам* сохраняют за собой право облагать налогом по единой ставке не менее 10 процентов все дивиденды, упомянутые в пункте 2.

7.1 *Аргентина* сохраняет за собой право включить в свои двусторонние договоры положение о том, что налоговая ставка, указанная в пункте 2, не применяется, если местная компания распределяет прибыль, превышающую общую сумму совокупной налоговой прибыли, в конце финансового года непосредственно перед датой распределения, учитывая, что налогообложение дивидендов, превышающих совокупную прибыль, считается налогообложением на уровне компании.

7.2 *Аргентина, Индия и Индонезия* сохраняют за собой право устанавливать ставку налога в ходе двусторонних переговоров.

7.3 *Коста-Рика* сохраняет за собой право повышать ставки налога на дивиденды в своих двусторонних конвенциях.

Пункт 3

8. *Аргентина, Россия и Тунис* сохраняют за собой право включить положение, которое позволит им применять меры "тонкой" капитализации в соответствии с их внутренним законодательством, независимо от любых других положений Конвенции.

9. Поскольку их законодательство не предусматривает таких понятий, как права и акции с правом получения дивиденда, акции горнодобывающих компаний и акции учредителей, *Албания, Армения, Болгария, Беларусь, Малайзия и Сербия* сохраняют за собой право исключить их из пункта 3.

10. *Болгария* сохраняет за собой право заменить в пункте 3 слова "доход от других корпоративных прав" на "доход от других прав".

10.1 *Марокко* сохраняет за собой право расширить определение дивидендов в пункте 3, добавив слова "и другой ассимилированный доход" после слов "а также доход от других корпоративных прав" и перед словами "который подлежит такому же налогообложению…".

10.2 *Индия* сохраняет за собой право изменить определение термина "дивиденды".

10.3 *Аргентина* сохраняет за собой право расширить определение дивидендов в пункте 3, чтобы охватить определенные выплаты, которые рассматриваются как распределение дивидендов в соответствии с ее внутренним законодательством.

10.4 *Болгария* сохраняет за собой право предложить в двусторонних переговорах включение пункта, согласно которому дивиденды, которые рассматриваются как скрытое распределение прибыли в соответствии с ее законодательством, будут по-прежнему облагаться налогом в соответствии с ее законодательством, несмотря на освобождение от ответственности согласно пункту 2 статьи.

10.5 *Коста-Рика* сохраняет за собой право расширить определение дивидендов в пункте 3, чтобы охватить весь доход, подпадающий под налоговый режим распределения согласно ее внутреннему законодательству.

Пункт 5

11. *Аргентина, Казахстан, Марокко, Россия и Тунис* сохраняют за собой право применять налог на доход филиалов.

12. *Бразилия* сохраняет за собой право взимать налог у источника с прибыли постоянного представительства по той же ставке налога, которая предусмотрена в пункте 2, в соответствии с традиционным правилом бразильской системы подоходного налога.

13. *Таиланд* сохраняет за собой право взимать налог на перевод прибыли с постоянного представительства по той же ставке, что и в подпункте 2 а).

14. *Индонезия* сохраняет за собой право применять налог на доход филиалов, но этот налог на доход филиалов не влияет на положения, содержащиеся в любых договорах о разделе продукции, касающихся нефти и газа, и договорах на выполнение работ для других горнодобывающих секторов.

14.1 *Колумбия* сохраняет за собой право применять свои внутренние правила налогообложения дивидендов, распределяемых из прибыли, которая не облагалась налогом на уровне компании, и взимать налог на перевод прибыли, относящейся к постоянным представительствам, которые не подлежали налогообложению в Колумбии
.

Позиция по комментарию

15. *Индия* не придерживается толкования, изложенного в пункте 24. Согласно внутреннему законодательству, определенные выплаты рассматриваются как распределение и поэтому включаются в определение дивидендов.

Позиции по статье

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 11(ПРОЦЕНТЫ) И КОММЕНТАРИИ

1. *Болгария и Украина* сохраняют за собой право исключить из сферы действия статьи проценты по долговому требованию, если основная цель или одна из основных целей любого лица, связанного с созданием или уступкой долгового требования, в отношении которого выплачиваются проценты, является использование настоящей статьи, а не добросовестные коммерческие причины.

Пункт 2

2. *Аргентина, Бразилия, Коста-Рика, Индия, Кот-д'Ивуар, Латвия, Филиппины, Румыния, Таиланд и Украина* сохраняют свои позиции по ставке, предусмотренной в пункте 2.

3. *Бразилия* сохраняет за собой право добавить к своим соглашениям пункт, касающийся процентов, выплачиваемых правительству Договаривающегося государства или одному из его административно-территориальных образований, его местным органам власти или любому учреждению (включая финансовое учреждение), полностью принадлежащему указанному правительству, и указывающий, что такие проценты подлежат налогообложению только в государстве резидентства кредитора. Однако, если проценты выплачиваются правительством Договаривающегося Государства или одним из его административно-территориальных образований, его местным органом власти или любым учреждением (включая финансовое учреждение),

полностью принадлежащим упомянутому правительству, такие проценты подлежат налогообложению только в этом Договаривающемся Государстве. (т.е. в государстве источника).

4. *Болгария, Индия, Литва, Малайзия, Россия, Сербия и Сингапур* сохраняют за собой право не включать требование о том, чтобы компетентные органы устанавливали по взаимному согласию способ применения пункта 2.

4.1 *Азербайджан* сохраняет за собой право не включать в свои двусторонние конвенции предложение о том, что компетентные органы должны определять способ применения пункта 2 по взаимному согласию, поскольку он использует единые правила для выполнения всех своих двусторонних конвенций.

Пункт 3

5. *Бразилия, Таиланд и Украина* сохраняют за собой право рассматривать штрафы за просрочку платежа в качестве процентов для целей настоящей статьи в соответствии со своим внутренним законодательством.

6. *Малайзия* сохраняет за собой право исключить премии или призы из определения процентов в соответствии с порядком таких выплат в соответствии с ее внутренним законодательством.

7. *Бразилия и Таиланд* сохраняют за собой право рассматривать в качестве процентов любой другой доход, приравненный к доходу от денег, предоставленных в кредит в соответствии с налоговым законодательством Договаривающегося Государства, в котором возникает доход.

7.1 *Болгария, Марокко и Тунис* сохраняют за собой право изменить определение процентов, чтобы уточнить, что процентные платежи, рассматриваемые как распределения в соответствии с их внутренним законодательством, подпадают под действие статьи 10.

7.2 *Коста-Рика* оставляет за собой право расширить определение процента, включив в него другие виды доходов, такие как доход, полученный от договоров финансовой аренды и договоров на факторинговое обслуживание.

Пункт 4

8. *Бразилия* сохраняет за собой право предусмотреть, что, если проценты выплачиваются постоянному представительству резидента другого Договаривающегося государства, находящегося в третьем государстве, ограничение на ставку налогообложения процентов, указанное в пункте 2, не применяется.

8.1 *Марокко* сохраняет за собой право включить в пункт 4 ссылку на другую коммерческую деятельность, осуществляемую в другом государстве, такого же или аналогичного вида, что и деятельность, осуществляемая через постоянное представительство.

Позиции по комментарию

9. *Малайзия* не согласна с пунктом 20 Комментария, поскольку в соответствии с внутренним законодательством Малайзии премии или призы не облагаются налогом.

10. *Индия* сохраняет за собой право рассматривать процентную часть продаж в кредит (описанную в пунктах 7.8 и 7.9) как процент.

11. *Индия* не придерживается толкования, изложенного в пункте 20, она сохраняет за собой право рассматривать разницу между выкупной стоимостью и эмиссионной ценой в соответствии со своим внутренним законодательством.

Позиции по статье

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 12 (РОЯЛТИ) И ЕЕ КОММЕНТАРИЙ

1. *Болгария и Украина* сохраняют за собой право исключить из сферы применения данной статьи лицензионные платежи, возникающие из собственности или прав, созданных или переданных в основном с целью использования данной статьи, а не по добросовестным коммерческим причинам.

2. [Удалено]

Пункт 1

3. *Албания, Аргентина, Армения, Азербайджан, Беларусь, Бразилия, Болгария, Колумбия, Коста-Рика, Хорватия, Демократическая Республика Конго, Габон, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Казахстан, Малайзия, Марокко, Китайская Народная Республика, Филиппины, Румыния, Россия, Сербия, Сингапур, Южная Африка, Таиланд, Тунис, Украина, Вьетнам и Гонконг, Китай* сохраняют за собой право облагать налогом роялти у источника.

3.1 *Коста-Рика* сохраняет за собой право сохранить 10-процентную ставку налога у источника в своих двусторонних конвенциях.

4. *Армения* сохраняет за собой право облагать налогом лицензионные платежи за авторские права на литературные, научные и художественные произведения по сниженной ставке.

4.1 *Индия* сохраняет за собой право: облагать налогом роялти и сборы за технические услуги у источника; определять их, в частности, со ссылкой на свое внутреннее законодательство; определять источник таких платежей, который может выходить за пределы источника, определенного в пункте 5 статьи 11, и соответственно изменить пункты 3 и 4.

Пункт 2

5. *Аргентина, Бразилия, Габон, Кот-д'Ивуар, Марокко, Россия, Таиланд и Тунис* сохраняют за собой право и далее включать в определение роялти доход, полученный от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования и контейнеров, как это предусмотрено в пункте 2 статьи 12 Типовой конвенции 1977 года об избежании двойного налогообложения.

6. *Вьетнам, Таиланд и Филиппины* сохраняют за собой право включать плату за технические услуги в определение роялти.

7. *Аргентина, Бразилия, Габон, Кот-д'Ивуар и Тунис* сохраняют за собой право включать плату за техническую помощь и технические услуги в определение "роялти".

7.1 *Марокко* сохраняет за собой право включать в определение роялти платежи за услуги, техническую помощь, технические и экономические исследования и все виды сборов за услуги.

7.2 *Колумбия* сохраняет за собой право включать платежи, полученные за оказание технической помощи, технических и консультационных услуг, в определение роялти.

8. *Азербайджан, Албания, Армения, Беларусь, Бразилия, Болгария, Колумбия, Коста-Рика, Индия, Индонезия, Казахстан, Малайзия, Китайская Народная Республика, Филиппины, Румыния, Россия, Сербия, Таиланд и Вьетнам* сохраняют за собой право включать в определение роялти платежи за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования.

8.1 *Сербия* сохраняет за собой право включать в определение роялти доход, полученный от сдачи в аренду судов или самолетов на основе бербоут-чартера и контейнеров.

8.2 *Малайзия* сохраняет за собой право включать в определение роялти доход, полученный от сдачи в аренду контейнеров, судов или самолетов, включая аренду слотов аэропортов, тайм- чартер, рейсовый чартер или бербоут-чартер, независимо от того, имеют ли такие чартеры экипаж, оборудованные они или снабженные.

9. *Беларусь* сохраняет за собой право включить ссылку на транспортные средства в определение роялти.

10. *Аргентина, Бразилия, Марокко и Румыния* сохраняют за собой право включать в определение роялти платежи за передачи по спутниковой, кабельной, оптоволоконной или аналогичной технологии.

10.1 *Аргентина и Вьетнам* сохраняют за собой право включать в определение роялти платежи за использование или право на использование "фильмов, магнитных лент или цифровых носителей, используемых для радио- или телевещания".

11. *Албания, Малайзия, Сербия и Вьетнам* сохраняют за собой право регулировать плату за технические услуги в отдельной статье, аналогичной статье 12.

12. *Албания, Аргентина, Армения, Азербайджан, Беларусь, Бразилия, Болгария, Колумбия, Хорватия, Габон, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Казахстан, Литва, Малайзия, Марокко, Китайская Народная Республика, Филиппины, Румыния, Сербия, Сингапур, Южная Африка, Таиланд, Тунис, Украина, Вьетнам и Гонконг, Китай* сохраняют за собой право заполнить то, что они считают пробелом в настоящей статье и добавить положение, определяющее источник роялти по аналогии с положениями пункта 5 статьи 11, который касается того же вопроса в случае заинтересованности.

12.1 *Марокко* сохраняет за собой право включить в этот пункт ссылку на другую коммерческую деятельность, осуществляемую в другом государстве, такого же или

аналогичного вида, что и деятельность, осуществляемая через постоянное представительство.

12.2 *Демократическая Республика Конго и Малайзия* сохраняют свою позицию в отношении обращения с программным обеспечением.

12.3 *Казахстан* сохраняет за собой право включать в определение роялти за использование или право использования программного обеспечения.

Позиции по комментарию

13. *Аргентина, Марокко, Сербия и Тунис* не согласны с толкованием в пунктах 14 и 15 Комментария. Они придерживаются мнения, что платежи, относящиеся к программному обеспечению, подпадают под действие статьи, если передаются не все права на программное обеспечение, либо если платежи учитываются за право использования авторского права на программное обеспечение для коммерческого использования, либо если они относятся к программному обеспечению, приобретенному для личного или коммерческого использования покупателем.

14. *Вьетнам* не согласен с пунктом 9 Комментария. Даже если фраза "для использования или права на использование промышленного, коммерческого или научного оборудования" не включена в пункт 2 и доход от сдачи оборудования в аренду подпадает под действие статьи 7, тот факт, что предприятие Договаривающегося государства арендует тяжелое оборудование лицу, проживающему во Вьетнаме, будет представлять собой постоянное представительство этого предприятия во Вьетнаме.

15. *Бразилия* не согласна с толкованием, приведенным в пунктах 17.1–17.4, особенно с учетом принципа налогообложения у источника платежей, закрепленного в ее законодательстве.

16. *Малайзия* не может придерживаться нового дополнительного предложения в пункте 11.2, а именно: "платежи, произведенные по последним контрактам, как правило, подпадают под действие статьи 7". Малайзия рассматривает платежи за предоставление услуг как особый вид дохода в соответствии с ее внутренним законодательством, а не как доход от предпринимательской деятельности.

17. *Индия* сохраняет свою позицию в отношении толкований, представленных в пунктах 8.2, 10.1, 10.2, 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16 и 17.3; она считает, что некоторые из упомянутых платежей могут представлять собой роялти.

17.1 *Колумбия* не согласна с толкованиями, приведенных в пунктах 8.2, 13.1, 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16 и 17.3; в соответствии с налоговым законодательством некоторые из упомянутых платежей могут представлять собой роялти.

18. *Индия* не согласна с толкованием, согласно которому информация о промышленном, коммерческом или научном опыте ограничивается только предыдущим опытом.

19. *Малайзия* не согласна с толкованием пункта 14.2, поскольку Малайзия считает, что лицензионные платежи за права на распространение программного обеспечения представляют собой роялти.

20. *Индия* не согласна с толкованием пункта 9.1 комментария к статье 12, согласно которому плата за аренду транспондера не является роялти. Это толкование противоречит позиции Индии, согласно которой доход от аренды ретранслятора представляет собой роялти за оборудование, подлежащее налогообложению как в соответствии с внутренним законодательством Индии, так и с ее соглашениями со многими странами. Это также противоречит позиции Индии, согласно которой плата за использование транспондера является платой за использование процесса, приводящего к выплате роялти в соответствии со статьей 12. Индия также не согласна с выводом, содержащимся в пункте, касающемся подводных кабелей и трубопроводов, поскольку она считает, что подводные кабели и трубопроводы являются промышленным, коммерческим или научным оборудованием, и что платежи за их использование представляют собой роялти за оборудование.

21. *Индия* не согласна с толкованием пункта 9.2 комментария к статье 12. Она считает, что звонок в роуминге представляет собой использование процесса. Соответственно, оплата, произведенная за использование этого процесса, представляет собой роялти для целей статьи

12. Индия также считает, что оплата звонка в роуминге представляет собой роялти, поскольку это плата за использование промышленного, коммерческого или научного оборудования.

22. *Индия* не согласна с толкованием в пункте 9.3 комментария к статье 12. Она считает, что плата за лицензию на использование спектра представляет собой роялти, облагаемое налогом как в соответствии с внутренним законодательством Индии, так и в соответствии с ее договорами со многими странами.

23. *Азербайджан и Китайская Народная Республика* не согласны с толкованием в пункте 10.1, так как считают, что некоторые платежи за исключительные права на распространение продукта или услуги на данной территории могут рассматриваться как роялти.

24. *Болгария* не согласна с толкованием, данным в пункте 14.4 комментария к статье 12, и считает, что посредник по распространению, который распространяет программное обеспечение клиентам и запрашивает в отношении этих клиентов у правообладателя программного обеспечения или у другого лица, имеющего право копировать программное обеспечение, предоставлять копии программного обеспечения, независимо от того, на материальном носителе или в электронном виде используются авторские права на программный продукт.

Позиции по статье

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 13 (ПРИРОСТ КАПИТАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ)

И КОММЕНТАРИИ

1. *Аргентина и Бразилия* сохраняют за собой право облагать налогом у источника прибыль от отчуждения собственности, расположенной в Договаривающемся Государстве, кроме собственности, упомянутой в пунктах 1, 2, 3 и 4.

2. *Китайская Народная Республика, Сербия и Таиланд* сохраняют за собой право на налогообложение доходов от отчуждения акций или прав, которые являются частью существенного участия в компании-резиденте.

3. *Сингапур* сохраняет свою позицию по критерию периода, включенному в пункт 4 .

3.1 *Литва* сохраняет за собой право включать специальные положения, касающиеся прироста капитала, относящегося к деятельности, осуществляемой в Договаривающемся государстве в связи с разведкой или эксплуатацией природных ресурсов.

4. *Литва* сохраняет за собой право ограничить применение пункта 3 предприятиями, эксплуатирующими морские и воздушные суда в международном сообщении.

5. *Колумбия, Коста-Рика, Индия и Вьетнам* сохраняют за собой право облагать налогом прибыль от отчуждения акций или прав в компании, которая является резидентом их соответствующей страны.

6. *Болгария* сохраняет за собой право облагать налогом прибыль от отчуждения акций или прав в компании, которая является резидентом Болгарии, за исключением акций, котирующихся на регулируемой фондовой бирже.

7. *Болгария* сохраняет за собой право расширить сферу применения этого положения, чтобы охватить прибыль от отчуждения железнодорожных и автомобильных транспортных средств.

8. *Вьетнам* сохраняет за собой право изменить пункт 4 таким образом, чтобы рассматриваемая недвижимая собственность составляла только 30 процентов всех активов, принадлежащих компании.

9. *Сербия* сохраняет за собой право расширить сферу применения этого положения, чтобы охватить прибыль от отчуждения автотранспортных средств, эксплуатируемых в международном сообщении.

10. *Индия* сохраняет свою позицию по пункту 4.

11. *Литва* сохраняет за собой право не включать пункт 4 в свои конвенции.

Позиции по статье

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 14

(УСЛУГИ НЕЗАВИСИМЫХ ПОДРЯДЧИКОВ) И КОММЕНТАРИИ

[Все позиции по статье 14 были удалены 29 апреля 2000 г., когда сама статья 14 была исключена из Типовой налоговой конвенции в соответствии с докладом, озаглавленным

"Вопросы, касающиеся статьи 14 Типовой налоговой конвенции ОЭСР", который был принят Комитетом ОЭСР по бюджетно-финансовым вопросам 27 января 2000 г.]

Позиции по статье

1. [Удалено]

2. [Удалено]

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 15 (ДОХОД ОТ РАБОТЫ ПО НАЙМУ) И КОММЕНТАРИИ

3. *Литва* сохраняет за собой право включать специальные положения в отношении доходов, получаемых от услуг лиц наемного труда, связанных с деятельностью, осуществляемой в Договаривающемся государстве в связи с разведкой или эксплуатацией природных ресурсов.

4. *Сербия* сохраняет за собой право предложить отдельный пункт, который предусматривает, что заработная плата, получаемая резидентом одного Договаривающегося Государства, подлежит налогообложению только в этом Государстве, если заработная плата выплачивается в отношении работы по найму, осуществляемой в другом Договаривающемся Государстве на строительной площадке, строительном или монтажном объекте в течение согласованного периода, в течение которого площадка или проект не являются постоянным представительством в этом другом Государстве.

5. *Индия* сохраняет за собой право определять период пребывания, упомянутый в этом пункте, путем двусторонних переговоров.

5.1 *Объединенные Арабские Эмираты* сохраняют за собой право изменить пункт 3, чтобы указать, что заработная плата, полученная в связи с работой, выполняемой на воздушном судне, эксплуатируемым в международном сообщении (включая экипаж воздушного судна и наземный персонал), облагается налогом исключительно в стране резидентства авиаоператора этого воздушного судна.

5.2 *Азербайджан* сохраняет за собой право предусмотреть, что заработная плата, полученная в связи с работой, осуществляемой на борту морских или воздушных судов , будет облагаться налогом только в государстве резидентства их оператора.

5.3 *Гонконг, Китай*, сохраняет за собой право изменить пункт 3, указав, что заработная плата сотрудника, работающего на борту морского или воздушного судна, эксплуатируемого в международных перевозках, подлежит налогообложению только в государстве резидентства предприятия, которое эксплуатирует такое судно или самолет .

Позиции по комментарию

6. *Индия* не согласна с толкованием, изложенным в пункте 6.2, поскольку она не признает концепцию партнера, рассматриваемого в качестве работодателя, в случае прозрачного для целей налогообложения партнерства.

7. *Индия и Китайская Народная Республика* не согласны с толкованием, изложенным в пункте 2.9, поскольку они придерживаются мнения, что оплата, которую работник получает в качестве компенсации за обязательство не работать на конкурента своего бывшего работодателя, представляет собой полученную оплату за трудовую деятельность, осуществляемую до прекращения трудовой деятельности, и что такая оплата может облагаться налогом в Договаривающемся Государстве, где трудовая деятельность осуществляется до такого прекращения.

Позиции по статье

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 16 (ВОЗНАГРАЖДЕНИЕ ДИРЕКТОРОВ) И КОММЕНТАРИИ

1. *Албания, Азербайджан, Болгария, Демократическая Республика Конго, Индонезия, Литва и Сербия* сохраняют за собой право облагать налогом в соответствии с настоящей статьей любое вознаграждение члена совета директоров или любого другого аналогичного органа компании- резидента.

2. [Удалено]

3. *Марокко* сохраняет за собой право облагать налогом в соответствии с настоящей статьей любое вознаграждение члена совета директоров или любого другого аналогичного органа компании-резидента. Марокко также сохраняет за собой право распространить действие статьи на вознаграждение старших сотрудников.

4. *Вьетнам, Индонезия и Малайзия* сохраняют за собой право распространить действие статьи на вознаграждение высших руководящих работников.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 17 (РАБОТНИКИ ИНДУСТРИИ РАЗВЛЕЧЕНИЙ И СПОРТСМЕНЫ) И КОММЕНТАРИИ

Позиции по статье

1. *Филиппины и Россия* сохраняют за собой право исключить из сферы применения пункта 1 артистов и спортсменов, работающих в организациях, субсидируемых из государственных средств.

2. *Индия* сохраняет за собой право включать исполнителей, а также не выступающих артистов в сферу действия термина "работники индустрии развлечений".

Позиции по комментарию

3. *Аргентина и Бразилия* не согласны с толкованием пункта 3, согласно которому статья 17 не должна распространяться на конвенцию, выступающую как таковую и представляющую одежду во время показа мод. Они считают, что при определенных обстоятельствах показ мод может иметь развлекательный характер. Таким образом, доход, полученный конвенцией от участия в таком показе мод, может быть включен в статью 17 (в отличие от дохода, полученного конвенцией от других видов деятельности , то есть фотосессии, где выполняемая деятельность явно не несет развлекательный характер).

3.1 *Малайзия* не согласна с толкованием пункта 3, согласно которому статья 17 не должна распространяться на конвенцию, выступающую как таковую и представляющую одежду во время показа мод.

4. *Бразилия, Малайзия и Китайская Народная Республика* не согласны с толкованием, изложенным в пункте 3, поскольку они считают, что выступающие на конференциях, в частности, бывшие политики, могут подпадать под действие статьи 17 , если в их выступлениях присутствует развлекательный характер.

5. *Аргентина* не согласна с толкованием пункта 9.1, поскольку считает, что в некоторых случаях гонорар, который бывший или травмированный спортсмен получил бы за комментарии во время трансляции спортивного мероприятия, в котором это лицо не участвует, может быть получен за личную деятельность этого лица развлекательного характера. В таких случаях ему/ей предлагается работа (и соответствующий доход) из-за его/ее известности как спортсмена, а не из-за его/ее репутации комментатора, и, следовательно, такой доход подпадает под действие статьи 17.

6. *Индия* не согласна с толкованием пункта 3, согласно которому статья 17 не должна распространяться на конвенцию, выступающую как таковую и представляющую одежду во время показа мод. Индия считает, что при некоторых обстоятельствах показ мод может иметь развлекательный характер и соответственно подпадать под действие статьи 17.

7. *Индия* не согласна с толкованием, данным в пункте 9, ограничивающим сферу применения статьи 17 только личной деятельностью, которая тесно связана с исполнением. Индия считает, что любое вознаграждение, полученное артистом или спортсменом за любую личную деятельность, включая выступление, подпадает под действие статьи 17.

8. *Индия* не согласна с третьим примером в пункте 9.1, касающимся освещения или комментирования деятельности во время трансляции развлекательного или спортивного мероприятия, поскольку она считает, что такая деятельность подпадает под действие статьи 17.

9. *Бразилия и Индия* не согласны с толкованием, изложенного в пункте 11.2. Они считают, что призовые деньги в таких гонках выплачиваются за личную деятельность жокея и автогонщика и подпадают под действие статьи 17.

10. В отношении пункта 14 комментария *Индия* считает, что фраза "личная деятельность как таковая" в пункте 1 статьи 17 не будет включать деятельность, финансируемую за счет государственных средств, и что альтернативное положение, включенное в пункт 14, просто подтверждает это мнение.

Позиция по статье

1. [Удалено]

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 18 (ПЕНСИИ) И КОММЕНТАРИИ

2. *Бразилия, Болгария, Кот-д'Ивуар, Южная Африка и Украина* оставляют за собой право включить в пункт 1 прямую ссылку на аннуитеты.

Позиция по статье

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 19 (ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЛУЖБА) И КОММЕНТАРИИ

1. *Аргентина* сохраняет за собой право облагать налогом пенсии из источника, указанные в подпункте 2 b).

Позиция по комментарию

2. Индия не согласна с тем, что государственные органы, такие как государственные железные дороги и почтовые отделения, осуществляют коммерческую деятельность.

Позиции по статье

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 20 (СТУДЕНТЫ)
И КОММЕНТАРИИ

1. *Албания, Бразилия и Сербия* сохраняют за собой право добавить второй пункт, предусматривающий предоставление приезжающим студентам тех же налоговых льгот или уступок, которые предоставляются резидентам в отношении любых субсидий, грантов и платежей за услуги лица наемного труда.

2. *Литва и Марокко* сохраняют за собой право ссылаться на любого ученика и стажера в настоящей статье.

3. *Грузия* сохраняет за собой право предложить отдельный пункт, который предусматривает заработную плату, которую студент или стажер, который является или являлся до посещения Договаривающегося Государства резидентом другого Договаривающегося Государства, получает от работы, которую он выполняет в первом из упомянутых Государств в течение периода или периодов, не превышающих двух лет , не облагается налогом в первом упомянутом государстве, если работа напрямую связана с его обучением, проводимой в первом упомянутом государстве.

4. *Вьетнам* сохраняет за собой право предусмотреть, что заработная плата за услуги, оказываемые студентом или стажером в Договаривающемся Государстве, не облагается налогом в этом Государстве при условии, что такие услуги связаны с его обучением.

5. *Таиланд* сохраняет за собой право предусмотреть, что заработная плата за услуги, оказанные студентом или стажером в Договаривающемся Государстве, не будет облагаться налогом в этом Государстве, если такая заработная плата не превышает определенной суммы, подлежащей согласованию, при условии, что такие услуги связаны с его обучением.

6. *Бразилия, Болгария, Коста-Рика, Индия, Кот-д'Ивуар, Марокко, Китайская Народная Республика, Филиппины, Сербия, Таиланд, Тунис и Вьетнам* сохраняют за

собой право добавить статью, в которой рассматривается положение учителей, профессоров и исследователей при соблюдении различных условий, и возможность вносить соответствующие изменения в пункт 1 статьи 15.

7. *Габон, Кот-д'Ивуар и Тунис* сохраняют за собой право предусмотреть, что заработная плата за услуги, оказанные студентом или стажером в посещаемом государстве, не будет облагаться налогом в этом государстве при условии, что такая заработная плата была получена в целях его содержания или обучения.

8. *Марокко* сохраняет за собой право добавить второй абзац, предусматривающий, что заработная плата за работу, полученная в посещаемом государстве, не облагается налогом в этом государстве, или, в случае налогообложения, предоставление приезжим студентам тех же налоговых льгот или уступок, предоставляемых резидентам.

9. *Индия и Гонконг, Китай* сохраняют за собой право исключить термин "стажер" из этой статьи.

10. *Индия* сохраняет за собой право предусмотреть, что заработная плата за услуги, оказываемые студентом в Договаривающемся Государстве, не облагается налогом в этом Государстве при условии, что такие услуги непосредственно связаны с его обучением, и может вносить соответствующие изменения в пункт 1 статьи. 15.

11. *Индия* сохраняет за собой право ограничить освобождение от налогов, предусмотренное в статье, периодом в шесть лет.

Позиция по статье

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 21 (ДРУГИЕ ДОХОДЫ) И КОММЕНТАРИИ

1. *Албания, Аргентина, Азербайджан, Беларусь, Бразилия, Колумбия, Коста-Рика, Габон, Индия, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Марокко, Россия, Сербия, Сингапур, Южная Африка, Таиланд и Вьетнам* сохраняют свои позиции по этой статье поскольку они желают сохранить право на налогообложение доходов, полученных из источников в своей соответствующей стране.

Позиции по статье

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 22 (КАПИТАЛ)
И КОММЕНТАРИИ

1. *Аргентина* сохраняет за собой право облагать налогом капитал, находящийся на ее территории, за исключением собственности, упомянутой в пункте 3.

2. *Бразилия, Болгария, Индонезия, Малайзия, Китайская Народная Республика, Сингапур, Таиланд и Вьетнам* сохраняют свои позиции по статье, если и когда они взимают налоги на капитал.

3. *Индия* сохраняет за собой право облагать налогом капитал в соответствии с внутренним законодательством.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЯМ 23 A И 23 B
(МЕТОД ОСВОБОЖДЕНИЯ И МЕТОД ЗАЧЕТА НАЛОГА) И КОММЕНТАРИИ

Позиции по статье

1. *Албания, Аргентина, Бразилия, Индия, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Марокко, Китайская Народная Республика, Сербия, Таиланд, Тунис и Вьетнам* сохраняют за собой право добавлять положения, касающиеся освобождения от уплаты налогов в отношении налоговых льгот, предусмотренных в их соответствующих национальных законы.

2. *Аргентина и Вьетнам* сохраняют за собой право добавить соответствующий кредит на часть дохода или всего дохода, предусмотренного статьями 10, 11 и 12, в результате чего налог будет считаться уплаченным для целей статьи об устранении двойного налогообложения по определенной ставке, подлежащей согласованию, от валового дохода.

3. *Бразилия* сохраняет за собой право добавить соответствующий кредит на части или всего дохода, предусмотренного статьями 11 и 12, в результате чего налог будет считаться уплаченным для целей статьи об устранении двойного налогообложения по определенной ставке, подлежащей согласованию, от валового дохода.

4. *Бразилия и Тунис* сохраняют за собой право предусмотреть, что доход, охватываемый статьей 10, освобождается от налога или имеет право на получение соответствующего кредита в другом Договаривающемся государстве.

5. Бразилия сохраняет свою позицию по пункту 4 статьи 23 А.

Позиции по статье Пункт 1

1. [Удалено]

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 24 (НЕДИСКРИМИНАЦИЯ) И КОММЕНТАРИИ

2. *Бразилия, Вьетнам, Колумбия, Румыния, Россия, Сингапур и Таиланд* сохраняют свою позицию по второму предложению пункта 1.

2.1 *Болгария* сохраняет за собой право опустить слова "другое или" в первом предложении пункта 1.

2.2 *Индонезия, Малайзия и Тунис* сохраняют за собой право ограничить сферу применения настоящей статьи резидентами Договаривающихся государств.

2.3 *Сингапур* сохраняет за собой право добавить положение о том, что предоставление налоговых льгот для его граждан, направленных на содействие экономическому или социальному развитию, не должно рассматриваться как дискриминационное.

Пункт 2

3. [Удалено]

4. *Албания, Болгария, Индия, Малайзия, Филиппины, Россия, Сербия, Сингапур и Вьетнам*

сохраняют за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции.

Пункт 3

5. *Аргентина* сохраняет за собой право применять налог на прибыль филиала.

6. *Бразилия* сохраняет свою позицию по пункту 3, поскольку роялти, выплачиваемые постоянным представительством, расположенным в Бразилии, его головному офису за рубежом, не подлежат вычету в соответствии с ее законодательством.

7. *Таиланд* сохраняет за собой право применять налог на перевод прибыли и специальный налоговый режим в отношении сельскохозяйственной производственной деятельности.

7.1 *Марокко* сохраняет за собой право добавить пункт, в котором говорится, что ничто в настоящей статье не может быть истолковано как запрещающее Марокко применять свой налог на филиалы, свое внутреннее законодательство о "тонкой" капитализации и трансфертном ценообразовании.

7.2 *Аргентина* сохраняет за собой право предусмотреть в пункте 3, что никакие льготы или уступки, предусмотренные ее внутренним законодательством, не должны предоставляться, пока это приводит к передаче налогов в иностранные налоговые администрации.

7.3 *Колумбия* сохраняет за собой право взимать налог на перевод прибыли, относящейся к постоянным представительствам.

Пункт 4

8. *Вьетнам* сохраняет свою позицию по этому пункту в случае выплаты процентов нерезидентам, которые не облагаются налогом у источника.

8.1 *Малайзия* сохраняет свою позицию по этому пункту в случае выплаты процентов, роялти или сборов за технические услуги нерезидентам, если удерживаемый налог у источника выплаты не был вычтен.

8.2 *Сингапур* сохраняет свою позицию по этому пункту в случае выплаты процентов нерезидентам, если удерживаемый налог у источника выплаты не был вычтен.

8.3 *Аргентина* сохраняет за собой право не включать пункт 4 статьи 24.

Пункт 5

9. *Бразилия* сохраняет за собой право включить после слов "другие аналогичные предприятия первого упомянутого государства" слова "чей капитал полностью или частично, прямо или косвенно принадлежит или контролируется одним или несколькими резидентами третьего государства".

Пункт 6

10. *Албания, Аргентина, Бразилия, Болгария, Колумбия, Малайзия, Филиппины, Румыния, Сербия, Сингапур, Таиланд, Тунис, Вьетнам и Украина* сохраняют за собой право ограничить сферу применения статьи налогами, на которые распространяется Конвенция.

Позиции по комментарию

11. *Индия, Малайзия и Сингапур* сохраняют свою позицию в отношении толкования, изложенного в пункте 44.

11.1 *Аргентина* не согласна с толкованием в пункте 44, поскольку Аргентина считает, что пункт 3 статьи 24 не препятствует государству устанавливать на любом основании льготный налоговый режим, на который могут претендовать исключительно резиденты.

12. *Индия* сохраняет за собой право добавить пункт, поясняющий, что это положение не может быть истолковано как препятствующее Договаривающемуся государству взимать прибыль с постоянного представительства, которое компания другого Договаривающегося государства имеет в первом упомянутом государстве, по ставке налога, которая выше, чем ставка налога, взимаемая с прибыли аналогичной компании первого упомянутого Договаривающегося Государства, и как противоречащее положениям пункта 3 статьи 7 (в том виде, как он читался до обновления 2010 года Типовой налоговой конвенции).

Позиции по статье Пункт 1

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 25 (ПРОЦЕДУРА ВЗАИМНОГО СОГЛАСОВАНИЯ) И КОММЕНТАРИИ

1. *Филиппины и Таиланд* сохраняют свои позиции по последнему предложению пункта 1.

1.1 *Казахстан* сохраняет свою позицию по второму предложению пункта 1 и оставляет за собой право дополнить пункт следующим предложением: "В случае судебного разбирательства решение суда не может быть пересмотрено компетентным органом Казахстана".

Пункт 2

2. *Болгария, Таиланд и Филиппины* сохраняют свои позиции по второму предложению пункта

2. Эти страны считают, что осуществление льгот и возмещений по взаимному соглашению должно оставаться привязанным к срокам, установленным их внутренним законодательством.

Пункт 3

3. *Таиланд, Тунис и Украина* сохраняют свою позицию по второму предложению пункта 3 на том основании, что в соответствии с их соответствующими законами они не имеют полномочий устранять двойное налогообложение в случаях, не предусмотренных Конвенцией.

Пункт 4

4. *Бразилия, Малайзия, Китайская Народная Республика, Филиппины, Сингапур, Таиланд и Украина* сохраняют за собой право опустить слова "в том числе через совместную комиссию, состоящую из них самих или их представителей".

Пункт 5

4.1 *Бразилия, Индия, Индонезия, Китайская Народная Республика, Сербия, Южная Африка и Гонконг, Китай* сохраняют за собой право не включать пункт 5 в свои конвенции.

4.2 *Сингапур* сохраняет за собой право внести изменения в пункт 5 своих соглашений.

Позиции по комментарию

5. *Индия* не согласна с толкованием, данным в пункте 6.1, поскольку считает, что термин, не определенный в договоре, может иметь только то значение, которое он имеет в соответствии с законодательством государства, применяющего Конвенцию, и не может быть определен Компетентными органами в соответствии со Статьей 25 при разрешении по взаимному согласию трудностей или сомнений, касающихся толкования или применения Конвенции.

6. *Аргентина* считает, что пункт 1 статьи не обязывает компетентные органы начинать или принимать дело на решение с помощью процедуры взаимного согласования, когда налогоплательщик утверждает, что налогообложение не соответствует Конвенции в отношении гипотетического случая, а не фактического случая.

7. В отношении пункта 25 *Индия* считает, что компетентные органы могут прийти к соглашению в соответствии со статьей 25 во время рассмотрения судебного иска внутреннего законодательства. Однако у налогоплательщика есть возможность принять или отклонить постановление о разрешении споров. Если налогоплательщик принимает постановление о разрешении спора, он должен отозвать действие национального законодательства.

8. *Индия* не согласна с мнением, выраженным в пункте 42, о том, что налогоплательщику может быть разрешено отложить принятие решения, согласованного в результате процедуры взаимного согласования, до тех пор, пока суд не вынесет свое решение по этому иску.

9. Что касается пунктов 86 и 87, поскольку в *Бразилии* действует очень строгая политика сохранения налоговой тайны, препятствующая раскрытию информации, относящейся к делу третьей стороны, она считает, что процедуры взаимного согласования не должны обсуждаться и выполняться кем-либо, кроме компетентных органов Договаривающихся Государств, которые должны приложить все усилия для достижения подходящего двустороннего решения.

10. *Индия* не согласна с толкованием, данным в пункте 14, поскольку она не согласна с мнением о том, что процедура взаимного согласования может начаться, если налогообложение представляется как вероятный риск. Индия считает, что она может быть начата только тогда, когда налогообложение является очевидным риском.

11. *Индия* не согласна с мнением о том, что все обстоятельства, при которых государство отказывает в доступе к процедуре взаимного согласования, должны быть

четко указаны в Конвенции. Она считает, что в некоторых случаях формулировка статьи 25 позволит отказать в доступе к процедуре взаимного согласования.

Позиции по статье

1. [Удалено]

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 26 (ОБМЕН ИНФОРМАЦИЕЙ) И КОММЕНТАРИИ

2. *Индия* сохраняет за собой право включать документы или заверенные копии документов, подпадающие под действие настоящей статьи.

2.1 *Марокко и Таиланд* сохраняют за собой право не включать слова "Обмен информацией не ограничивается статьями 1 и 2" в пункте 1.

Позиция по комментарию

3. Что касается пункта 10.3 комментария, *Гонконг, Китай* хотел бы разъяснить свою позицию относительно обмена информацией, которая существовала до вступления в силу двустороннего соглашения. В соответствии с требованиями внутреннего законодательства Гонконг, Китай, будет обмениваться информацией, касающейся налоговых периодов, только после вступления соглашения в силу.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 28

(СОТРУДНИКИ ДИПЛОМАТИЧЕСКИХ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВ И КОНСУЛЬСКИХ УЧРЕЖДЕНИЙ) И КОММЕНТАРИИ

Позиция по статье

1. Учитывая, что *Гонконг, Китай*, является не суверенным государством, а особым административным районом Китайской Народной Республики, Гонконг, Китай сохраняет за собой право заменить "дипломатические представительства" на " правительственные представительства" в настоящей статье.

Позиции по статье

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 29 (ПРАВО НА ЛЬГОТЫ)

И КОММЕНТАРИИ

1. *Индия* сохраняет за собой право ограничить получение производной выгоды в соответствии с пунктом 4 статьи 29 эквивалентными бенефициарами, которые напрямую владеют акциями резидента.

2. *Сингапур* сохраняет свою позицию по пункту 8.

3. *Индонезия* сохраняет за собой право рассмотреть статью 29 в рамках двусторонних переговоров.

Позиция по статье

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 30 (ТЕРРИТОРИАЛЬНОЕ РАСШИРЕНИЕ) И ЕЕ КОММЕНТАРИИ

1. *Индонезия, Малайзия, Китайская Народная Республика, Сингапур и Таиланд* сохраняют свою позицию по этой статье.

СОВЕТ,

ПРИЛОЖЕНИЕ

РЕКОМЕНДАЦИЯ СОВЕТА ОЭСР ОТНОСИТЕЛЬНО ТИПОВОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ НА ДОХОД И НА КАПИТАЛ

(Принято Советом 23 октября 1997 г.)

Принимая во внимание статью 5 (b) Конвенции об Организации экономического сотрудничества и развития от 14 декабря 1960 г.;

Принимая во внимание Рекомендацию Совета от 31 марта 1994 г. относительно Типовой налоговой конвенции на доходы и капитал [C (94) 11 / FINAL] и Рекомендацию Совета от 21 сентября 1995 г. о внесении поправок в Приложение к предыдущей Рекомендации [C (95) 132
/ FINAL];

Принимая во внимание отчет Комитета по бюджетно-финансовым вопросам от 24 июня 1997 г.

Под названием "Обновление Типовой налоговой конвенции 1997 года" [DAFFE / CFA / WP1
(97) 10 / REV2] (далее именуемое "Отчет 1997 года");

Учитывая необходимость устранения препятствий, которые международное юридическое двойное налогообложение создает для свободного перемещения товаров, услуг, капитала и лиц между странами, путем заключения соответствующих конвенций с этой целью;

Учитывая также необходимость согласования существующих двусторонних конвенций на основе единых принципов, определений, правил, методов и расширения существующей сети таких конвенций на все страны-члены и, в соответствующих случаях на страны, не являющиеся членами;

Учитывая далее необходимость поощрения общего применения и толкования положений налоговых конвенций, основанных на положениях Типовой налоговой конвенции о доходах и капитале (далее именуемой "Типовая налоговая конвенция");

Учитывая, что усилия, предпринятые в этом направлении странами-членами, уже принесли существенные результаты и что предлагаемые поправки к Типовой налоговой конвенции позволят подтвердить и расширить существующее международное сотрудничество по налоговым вопросам;

Учитывая Типовую налоговую конвенцию и комментарии к ней (с последними изменениями, внесенными в Отчет 1997 года), в которые время от времени могут вноситься поправки;

I. РЕКОМЕНДУЕТ правительствам стран-членов:

1. Продолжать свои усилия по заключению двусторонних налоговых конвенций по доходам и капиталу с этими странами-членами и, при необходимости, со странами, не являющимися членами, с которыми они еще не заключили такие соглашения, и пересматривать те из существующих конвенций, которые не больше не могут отражать современные потребности;

2. при заключении новых двусторонних конвенций или пересмотре существующих двусторонних конвенций проводить их в соответствии с Типовой налоговой конвенцией и комментариями к ней;

3. при применении и толковании положений своих двусторонних налоговых конвенций, основанных на этих статьях, их налоговые органы руководствуются Комментариями к статьям Типовой налоговой конвенции с вносимыми в них время от времени изменениями.

II. ПРЕДЛАГАЕТ правительствам стран-членов продолжать уведомлять Комитет по бюджетно-финансовым вопросам о своих оговорках в отношении статей и замечаниях по комментариям.

III. ПОРУЧАЕТ Комитету по бюджетно-финансовым вопросам продолжать проводимый им постоянный анализ ситуаций, когда положения, изложенные в Типовой налоговой конвенции или комментариях к ней, могут потребовать изменений в свете опыта, накопленного странами- членами, и вносить соответствующие предложения для периодического обновления.

IV. ПОСТАНОВЛЯЕТ отменить Рекомендации Совета C (94) 11 / FINAL (31 марта 1994 г.) и C (95) 132 / FINAL (21 сентября 1995 г.).

ОРГАНИЗАЦИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОТРУДНИЧЕСТВА И РАЗВИТИЯ

ОЭСР — это уникальный форум, где правительства совместно работают над решением экономических, социальных и экологических проблем глобализации. ОЭСР также находится в авангарде усилий по пониманию и оказанию помощи правительствам в реагировании на новые события и проблемы, такие как корпоративное управление, информационная экономика и проблемы стареющего населения. Организация обеспечивает среду, в которой правительства могут сравнивать политический опыт, искать ответы на общие проблемы, определять передовой опыт\ выявлять передовую практику и работать над координацией внутренней и международной политики.

Страны-члены ОЭСР: Австралия, Австрия, Бельгия, Канада, Чили, Чехия, Дания, Эстония, Финляндия, Франция, Германия, Греция, Венгрия, Исландия, Ирландия, Израиль, Италия, Япония, Корея, Латвия, Люксембург, Мексика, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, Польша, Португалия, Словацкая Республика, Словения, Испания, Швеция, Швейцария, Турция, Великобритания и США. Европейский Союз принимает участие в работе ОЭСР.

OECD Publishing широко распространяет результаты сбора статистических данных и исследований Организации по экономическим, социальным и экологическим вопросам, а также Конвенции, руководящие принципы и стандарты, согласованные ее членами.

OECD PUBLISHING, 2, rue André-Pascal, 75775 PARIS CEDEX 16
(23 2017 53 1 P) ISBN 978-92-64-28794-5-2017

ТИПОВАЯ НАЛОГОВАЯ КОНВЕНЦИЯ НА ДОХОД И НА КАПИТАЛ СОКРАЩЕННАЯ ВЕРСИЯ

© 2012. РГП на ПХВ «Институт законодательства и правовой информации Республики Казахстан»
Министерства юстиции Республики Казахстан